وزارة التعليـــم العالـــي والبحث العلمي
جامعـــة جيلالـــي ليابس – سيدي بلعبـــــاس –
كليـــــة العلـــوم الاقتصاديـــة والعلـــوم التجاريـــة وعلـــوم التسييـــــر

رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص: تدقيق مالي ومحاسبي

بعنوان :

دور جودة التدقيق في تقييم مدى تبني مبادئ الحوكمة وأثرها على جودة المعلومة المالية

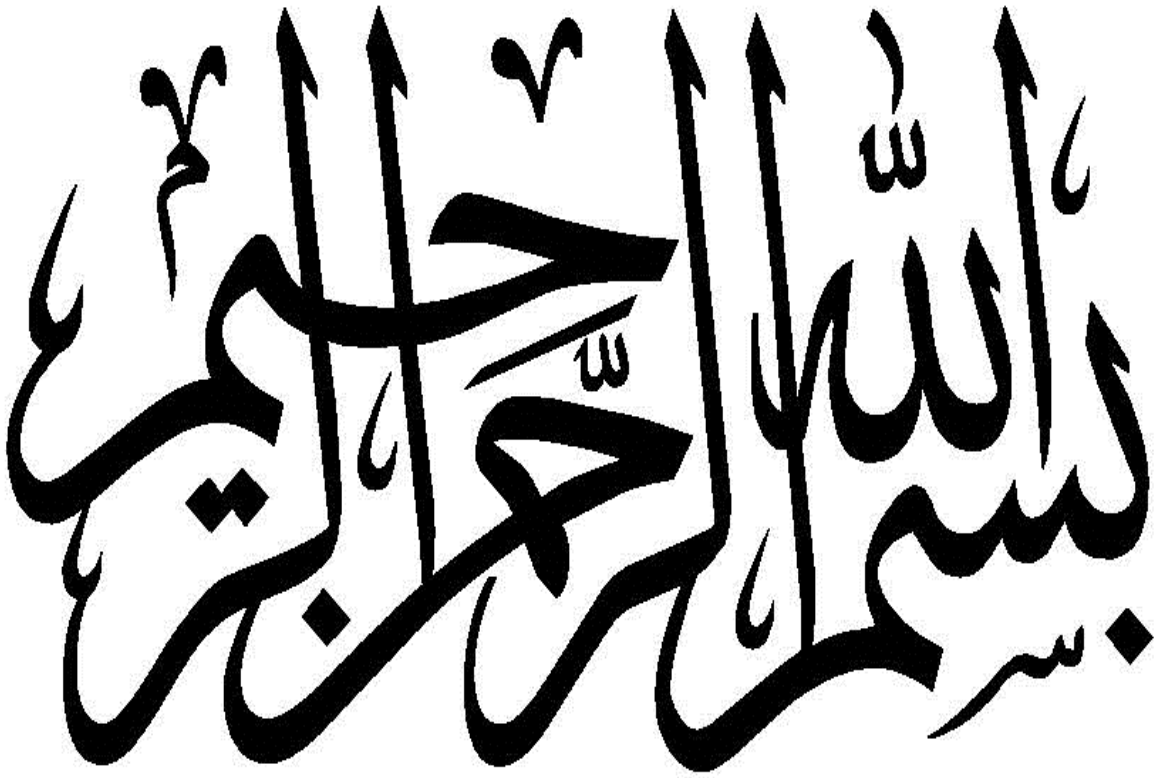
من إعدادالطالبة:
- خيشري الخادم

تحت إشراف الدكتور
- لزرق محمد

أعضاء لجنة المناقشة

د.المبارك محمد	أستاذ محاضر – أ–	المدرسة العليا للاقتصاد وهران	رئيسا
د. لزرق محمد	أستاذ محاضر – أ–	جامعة سيدي بلعباس	مشرفا ومقررا
د.دحماني محمد ادريوش	أستاذ محاضر – أ–	جامعة سيدي بلعباس	مناقشا
د.بلقروريصات رشيد	أستاذ محاضر – أ–	جامعة سيدي بلعباس	مناقشا
أ.د بوثلجة عبد الناصر	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان	مناقشا

السنة الجامعية: 2021/2020


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و عرفان

الشكر الأول والأخير لله سبحانه وتعالى الذي قدرني على إنجاز هذا العمل فلله الحمد والشكر ..

أقدم الشكر الكبيرإلى الأستاذ الكريم المشرف على هذه الأطروحة:

الأستاذ الدكتور "**لزرق محمد**" لتقديم يد العون وإشرافه على هذا العمل.

إلى الأستاذ الدكتور "**المبارك محمد**" الذي كان له الفضل الوافر في دعمنا للعملفي هذه المرحلة.

كما أتقدم بالشكر الجزيلإلى الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة

والشكر أيضا إلى كل محافظي الحسابات الذين ساعدونا لإتمام الأطروحة، الذين لم يبخلوا علي بآرائهم ودعمونا بخبراتهم لإتمام هذه الدراسة.

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من رافقني في كل مراحل إعداده، الصعبة منها قبل السهلة و لم يبخل علي بأي مساعدة وساندني وتحمل معي كل الصعوبات

زوجي الكريم ،وإلى من لا أجد الكلمات التي تسمح بالتعبير عن وصفه إبني حفظه الله

إلى الوالدين الكريمين وعائلة زوجي وكل أفراد العائلة كما لا أنسى صديقاتي:سناء وحنان وفاطمة الزهراء.

الملخص :

نظرا للانهيارات والتعثرات التي عرفتها كبرى الشركات والتي كان سببها ضعف رقابة الملاك وأصحاب المصالح، ظهر ما يسمى بمفهوم حوكمة المؤسسات كونها أداة رقابة فعالة من خلال المبادئ التي تنص عليها وكذا آلياتها، وتماشيا مع الإهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات لابد من الإهتمام بمفهوم جودة التدقيق نظرا للعلاقة التفاعلية والتكاملية التي تجمع بينهما.

حيث تهدف الدراسة إلى تحديد ما إذا كان لجودة التدقيق أثر على تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات والرفع من جودة المعلومة المالية أم لا، هذا من خلال إعداد استبيان و توزيعه على مجموعة من محافظي الحسابات والمدققين وكذا الخبراء المحاسبين.

و في ضوء ما سبق خلصت نتائج دراستنا أن جودة التدقيق تساهم في إرساء مبادئ الحوكمة كما تؤثر تأثيرا إيجابيا على جودة المعلومة المالية في ظل تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات ، فيم تم تأكيد أثر حوكمة المؤسسات في الرفع من جودة المعلومة المالية.

الكلمات المفتاحية: الحوكمة، مبادئ الحوكمة، جودة التدقيق ، جودة المعلومة المالية.

Abstract :

Due to the collapse and the effects of the major companies, which were caused by the weak control of owners and stakeholders, so the concept of corporate governance emerged as an effective control tool through their principles and mechanisms, in keeping with the concept of corporate governance, the concept of audit quality must be considered in view of the interactive and complementary relationship that brings them together.

The study aims to determine whether audit quality has influenced the application of governance principles in institutions and to increase the quality of financial information, by preparing a questionnaire and distributing it to a group of auditors and accountants.

Finally we have concluded that quality auditing contributes to establishing governance principles and positively impacts on the quality of financial information with the application of corporate governance principles, and we have also concluded that the corporate governance increase the quality of financial information.

Key word: governance, principle governance, audit quality , quality of financial information.

Resume :

En raison de l'effondrement des grandes entreprises, qui ont été causés par le faible contrôle des propriétaires et des parties prenantes, le concept de gouvernance d'entreprise est apparu comme un outil de contrôle efficace à travers ses principes et ses mécanisme , Conformément au concept de gouvernance d'entreprise, le concept la qualitée de l'audit doit être pris en compte a cause de la relation interactive et complémentaire qui les réunit.

L'étude vise à déterminer si la qualité de l'audit influence sur l'application des principes de gouvernance ainsi que sur la qualité de l'information financière, en préparant un questionnaire et en le distribuant à un groupe d'auditeurs et comptables.

Nous avons conclu que la vérification de la qualité d'audit contribue à l'établissement de principes de gouvernance et a une incidence positive sur la qualité de l'information financière en respectant l'application des principes de gouvernance d'entreprise, on a ainsi conclu que la gouvernance d'entreprise augmente la qualité de l'information financiere.

Mots clé : gouvernance , principes de gouvernance , qualité d'audit , qualité de l'information financiere.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنـــ
شكر وعرفان
الإهداء
الملخص
فهرس المحتويات
قائمة الجداول
قائمة الأشكال
قائمة الإختصارات
المقدمـــــــة العامـــــــة
الفصـــــل الأول: جودة التدقيق لمحة تاريخية للتدقيق و مفاهيم أساسية
تمهيد
المبحث الأول : الخلفية النظرية للتدقيق
المطلب الأول : التطور التاريخي و مفهوم التدقيق.
المطلب الثاني : الأطراف المستفيدة من التدقيق و مسببات الحاجة إليه
المطلب الثالث : أهمية و أهداف التدقيق
المطلب الرابع : وظائف وتقسيمات التدقيق
المبحث الثاني : معايير و إجراءات تنفيذ عملية التدقيق
المطلب الأول :معاييرالتدقيق.
المطلب الثاني :إجراءات (منهجية) تنفيذ عملية التدقيق في المؤسسة
المطلب الثالث :آليات التدقيق من منظور حوكمة الشركات
المبحث الثالث : الاطار المفاهيمي لجودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليها

المطلب الأول :ماهية جودة التدقيق

المطلب الثاني :العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

المطلب الثالث :أثر لجنة التدقيق على تفعيل الحوكمة في الشركات وتحسين جودة التدقيق

خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني: دور التدقيق في مسار تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات

تمهيد

المبحث الأول : الإطار النظري و العلمي لحوكمة المؤسسات

المطلب الأول :تطور التاريخي لنظام الحوكمة وأسباب ظهور الحاجة إليها

المطلب الثاني:أهمية حوكمة الشركات و نماذجها

المطلب الثالث:مبادئ حوكمة الشركات

المطلب الرابع: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات و محدداتها

المبحث الثاني: جهود المنظمات الدولية في وضع قواعد حوكمة الشركات

المطلب الأول : أهم جهود المنظمات الدولية الرامية لوضع قواعد الحوكمة

المطلب الثاني :مواثيق و تقارير دولية لتعزيز الحوكمة

المطلب الثالث :أولى التقارير المقدمة لتعزيز حوكمة الشركات

المطلب الرابع:تطبيقات حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية

المبحث الثالث : واقع حوكمة الشركات في الجزائر

المطلب الأول :الإصلاحات الإقتصادية في الجزائر والحوكمة

المطلب الثاني :المعوقات تطبيق الحوكمة في الجزائر

المطلب الثالث :الاقتراحات المساعدة لتطبيق حوكمة الشركات في الجزائر

المطلب الرابع:دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري

خلاصة الفصل الثاني

الفصـــــــــــــــــــــــــــــل الثالث:دعم جودة التدقيق لجودة المعلومة المالية في ظل تطبيق الحوكمة

تمهيد

المبحث الأول: ماهية جودة المعلومة المالية

المطلب الأول:تعريف وخصائص المعلومة المالية

المطلب الثاني:طبيعة ومصادر المعلومة المالية

المبحث الثاني: تحليل جودة المعلومة المالية وتأثيرها

المطلب الأول:مفهوم وقياس جودة المعلومة المالية

المطلب الثاني:تحليل جودة المعلومة المالية

المبحث الثالث:أهداف ومناهج ونطاق تدقيق المعلومة المالية

المطلب الأول:أهداف تدقيق المعلومة المالية

المطلب الثاني:مناهج تدقيق المعلومة المالية

المطلب الثالث: نطاق تدقيق المعلومة المالية

المبحث الرابع: جودة التدقيق ودوره في تأكيد جودة المعلومة المالية

المطلب الأول: تدقيق الحسابات معيار لجودة المعلومة المالية

المطلب الثاني:دور المدقق في زيادة الثقة للمعلومة المالية

المطلب الثالث:دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات

خلاصة الفصل الثالث

الفصـــل الرابـــــــــــــــع:دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات و المدققين في السياق الجزائري

تمهيد

المبحث الأول : تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الإستبيان

المطلب الأول: مراحل إعداد إستمارة الدراسة الإستبيانية

المطلب الثاني: إختبار أداة الدراسة

المبحث الثاني: تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة

المطلب الثاني : تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور الخصائص الشخصية و الوظيفية

المطلب الثالث :تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاورالإستبيان

المبحث الثالث : إختبار فرضيات الدراسة

المطلب الأول :إختبار الفرضية الأولى

المطلب الثاني :إختبار الفرضية الثانية

المطلب الثالث :إختبار الفرضية الثالثة

خلاصة الفصل الرابع

الخاتمة العامة

الخاتمة

المراجع

الملاحق

قائـــــــــــمة

الجـــــــداول

قـــــائـــمـــة الـجـــــــــــــداول:

رقم الجداول	العنوان	الصفحة
الجدول رقم 1-01	الاختلافات بين أنواع التدقيق	21
الجدول رقم 1-02	التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	24
الجدول رقم 2-01	الاختلافات ما بين نماذج الحوكمة	66
الجدول رقم 2-02	التركيز العالمي على حوكمة الشركات	94
الجدول رقم 2-03	تطور مؤشرات الفساد في الجزائر للفترة بين (2003-2007)	100
الجدول رقم 4-01	درجات مقياس ليكرت الثلاثي	173
الجدول رقم 4-02	تقسيم الفئات المتوسط الحسابي ومستوى الموافقة	174
الجدول رقم 4-03	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات وصدق لمحاور وأبعاد أداة الدراسة	175
الجدول رقم 4-04	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (جودة التدقيق) والدرجة الكلية للمحور	176
الجدول رقم 4-05	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني(مبادئ الحوكمة) والدرجة الكلية للمحور	177
الجدول رقم 4-	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث(جودة المعلومة	179

06	المالية) والدرجة الكلية للمحور	
الجدول رقم 4-07	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	180
الجدول رقم 4-08	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	181
الجدول رقم 4-09	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	182
الجدول رقم 4-10	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	182
الجدول رقم 4-11	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	183
الجدول رقم 4-12	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لعبارات محور جودة التدقيق	184
الجدول رقم 4-13	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لعبارات محور مبادئ الحوكمة	187
الجدول رقم 4-14	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لعبارات محور جودة المعلومة المالية	191
الجدول رقم 4-15	معامل الارتباط بين المتغيرين	194
الجدول رقم 4-16	تحليل التباين نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين	197
الجدول رقم 4-17	تقدير معاملات نموذج الانحدار الخطي البسيط للنموذج	198

الجدول رقم 4-18	معاملاتالارتباطبين متغير الحوكمة وجودة المعلومة المالية فيمؤسسات محل الدراسة	200
الجدول رقم 4-19	تحليل التباين لأثر مبادئالحوكمة على جودة المعلومة المالية في المؤسسات محل الدراسة	202
الجدول رقم 4-20	تقدير معاملات نموذج الانحدار الخطي البسيط للنموذج	205
الجدول رقم 4-21	معاملاتالارتباطبين متغير جودة التدقيق وجودة المعلومة المالية فيمؤسسات محل الدراسة	190
الجدول رقم 4-22	تحليل التباين لأثر الحوكمة على جودة المعلومة المالية في المؤسسات محل الدراسة	207
الجدول رقم 4-23	تقدير معاملات نموذج الانحدار الخطي البسيط للنموذج	208

قائمة الأشكال

الأشكـــــــــــــــــــــــــال

الرقم	العنـــوان	الصفحة
الشكل رقم 1-01	معايير التدقيق	27
الشكل رقم 2-01	عوامل الاهتمام بحوكمة الشركات	57
الشكل رقم 2-02	خصائص حوكمة الشركات	68
الشكل رقم 2-03	مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي	72
الشكل رقم 2-04	مبادئ حوكمة الشركات وفق الكود الموحد لحوكمة الشركات بإنجلترا	74
الشكل رقم 2-05	محددات حوكمة الشركات	79
الشكل رقم 3-01	طبيعة ومكونات المعلومة المالية	122
الشكل رقم 3-02	الخصائص النوعية للمعلومات المالية	124
الشكل رقم 3-03	رصد عملية إعداد التقارير وجودة المعلومات المالية: الإطار التحليلي	138
الشكل رقم 4-01	لوحة الانتشار بين المتغيرين	181
الشكل رقم 4-02	توزيع الأخطاء العشوائية للنموذج	184
الشكل رقم 4-03	لوحة الانتشار بين المتغيرين	186

الشكل رقم 4-04	توزيع الأخطاء العشوائية للنموذج	189
الشكل رقم 4-05	لوحة الانتشار بين المتغيرين	191
الشكل رقم 4-06	توزيع الأخطاء العشوائية للنموذج	194

قائـــــــــمة

الإختصارات

قائـــمة

الإختصـــــــــــــــــــــــــــــــارات

الاختصار	تفسير الاختصار باللغة الأجنبية	تفسير الاختصار باللغة العربية
CSTC	Centre scientifique et technique de la construction	المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة
GAAP	Generallyacceptedaccountingprinciples	المبادئ المحاسبية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	مجمع المحاسبين الأمريكيين
GAAP	GenerallyAcceptedAccounting Principles	معايير التدقيق
SOX	Sarbanes- Oxley	ساربيز- أوكسلي
SAS	société par actions simplifiée	شركة المساهمة المبسطة
IIA	Institute of Internal Auditiors	معايير التدقيق الداخلي
IFC	International Finance Corporation	مؤسسة التمويل الدولية
OECD	Organisation de coopération et de développement économiques	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
UTS	University of Technology Sydney	الجامعة التكنولوجية
FRC	Fédération romande des consommateurs	مجلس إعداد التقارير المالية
AFEP	Association française des entreprises privées	الجمعية الفرنسية للمؤسسات الخاصة

MEDEF	Mouvement des Entreprises de France	حركة مؤسسات فرنسا
FMI	Fonds Monétaire International	صندوق النقد الدولي
BM	Banque Mondial	البنك العالمي
PSCGT	PrivateSectorCorporateGovernance Trust	صندوق حوكمة الشركات في القطاع الخاص
CTCA	Cancer TreatmentCenters of America	الهيأة الكندية للمحاسبين القانونيين
CEO	chiefexecutiveofficer	المدير التنفيذي
CFO	Chief Financial Officer	مدير الشؤون المالية
WOT	World of Tanks	منظمة التجارة العالمية
BFR	Besoin Fond de Roulement	رأس المال العامل
COBIT	Control Objectives for Information and relatedTechnology	أهداف التحكم للمعلومات والتكنولوجيا ذات الصلة

المقدمة العامة

المقدمة العامة :

إن ظهور وتطور كبريات الشركات بإختلاف أحجامها وتعقد أنشطتها أدى إلى الاهتمام أكثر بأساليب التسيير التي تضمن الرقابة الفعالة والإستغلال الأمثل للموارد بحيث يعتبر التدقيق من أهم الآليات التي تمكن من مراقبة الأداء و كشف الأخطاء والإنحرافات،كما برزت الأهمية أكثر بعد تزايد الطلب على عمل المدققين وتعدد الأطراف المستخدمة لعمل المدقق وتقريره.

حيث عرف التدقيق في بداية ظهوره كمكمل للمحاسبة وباعتبار أن المحاسب طرف من داخل المؤسسة سيمتاز بالإنحياز لمصالحها وهذا بسبب وجود أهداف مشتركة كون المحاسبة لوحدها لم تصبح أداة فعالة في عملية الرقابة على أداء المؤسسة، وبتطور المؤسسات وتعدد الفئات التي أصبحت بحاجة إلى رأي المدقق حول ضمان المعلومات المقدمة للغير ولبلوغ هذه الأهداف إزداد تطور أهداف مهنة التدقيق وميادينها كل ذلك أدى إلى زيادة الطلب على مهنة التدقيق وبالتالي حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق وتنوع الخدمات المقدمة من المدققين وهذا ما زاد في تطور المهنة على الصعيد المهني والأكاديمي.

وبالأخذ بعين الاعتبار كل المستجدات ومتطلبات البيئة الإقتصادية المعاصرة تم اصدار معايير للتدقيق مع العمل على تحسينها وإنتشارها بشكل مستمر،ومن هنا ظهر مبدئيا مصطلح جودة التدقيق فبدأ العديد من الباحثين بالبحث والتساؤل حول جودة مهنة التدقيق بحيث عرفت جودة التدقيق بأنها قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية مع إمكانية الإدلاء بالنتائج المتوصل إليها للأطراف المعنية، وأن هذه الجودة مرتبطة بعنصري الإستقلالية والكفاءة ثم تلتها العوامل المؤثرة على جودة التدقيق بإختلاف تعلقها بالاجراءات والقوانين التي تمس مهنة التدقيق بشكل مباشر او غير مباشر، وبالرغم من كل هذه الجهود التي تسعى لتطوير جودة التدقيق إلا أن مطلع القرن الواحد والعشرين شكل نقلة نوعية لهذا المفهوم نظرا لإرتباط

هذه الحقبة التاريخية بالعديد من الفضائح والانهيارات المالية التي ضربت عالم الأعمال أدت إلى المسؤولية فقدان الثقة من طــرف المســتثمرين فــي المعلومات التي تنشرها المؤسسات، الأمر الذي دفع الجهات المعنية إلى إجراء دراســات معمقة لتحديد الأسباب الرئيسية التي كانت وراء حدوث هذه الفضائح والانهيارات التي إرتبطت بشكل كبير بالجوانــب المحاسبية والتدقيقية.

كما يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحاضر لرفع مستوى الإفصاح والشفافية سواء كان هذا بالنسبة إلى الأحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية أم للإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك مــن خــلال تقرير خاص تصدره إدارة المؤسسة عن فعالية الرقابة الداخلية حيث أنه من المتوقع أن يؤدي ذلك إلى محافظــة هذه الأخيرة على نظم رقابة داخلية ملائمة تساعد علي الوقاية من إجراء التلاعــب وتضــمن بنــاء إســتراتجية ناجحــة للتدقيق، لذا كان الاهتمام بتطبيق حوكمة المؤسسات هو المخرج السريع والحل المتكامل والفعال لكــل هــذه الســلبيات وذلك من خلال مجموعة من الآليات من أبرزها تعزيــز دور وظيفة التدقيق الداخلي والخارجي، خاصة ما يتعلق باستقلالية هتين الوظيفتين أيضا تشكيل لجنة التدقيق من مجلس الإدارة للإشراف عليهما، الشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية والتي تنطوي على إعداد وتدقيق المعلومات والإفصاح عنها بما يتوافق مع المعايير الدولية من طرف مدققي الحسابات مراعيا في ذلك الجوانب الشكلية والزمنية والمحتوى لأبعاد جودة المعلومة المالية بالشكل الذي يحقق الدقة والموضوعية للتقارير المالية، إلا أن قياس جودة المعلومة المالية يبقى نسبي من خلال بعض المؤشرات.

وعلى هذا الأساس تبرز الإشكالية الرئيسية لهذا الموضوع والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما دور جودة التدقيق في تفعيل مبادئ الحوكمة والرفع من جودة المعلومة المالية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ✓ كيف يمكن لجودة التدقيق باعتبار التدقيق آلية من آليات الحوكمة أن تساهم في تفعيل حوكمة المؤسسات؟
- ✓ ما درجة تأثير حوكمة المؤسسات على جودة المعلومة المالية؟
- ✓ كيف تؤثر جودة التدقيق على جودة المعلومة المالية حسب أفراد عينة الدراسة؟

وكإجابة مبدئية على تساؤلات البحث، قمنا بصياغة الفرضيات التالية والتي نسعى لإثبات صحتها أو نفيها من خلال دراسة جوانب هذا الموضوع:

- ✓ **الفرضية الأولى:**تساهم جودة التدقيق في إرساء مبادئ الحوكمة.
- ✓ **الفرضية الثانية:**تساهم حوكمة الشركات في الرفع من جودة المعلومة المالية.
- ✓ **الفرضية الثالثة:**تؤثر جودة التدقيق تأثيرا إيجابيا على جودة المعلومة المالية في ظل تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.

- **أهمية البحث:**

تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج موضوعاً يعتبر من أبرز وأهم المواضيع الملموسة عملياً، من خلال معالجة إشكالية جودة ومصداقية المعلومات المالية كما تبرز أهمية هذه الدراسة خاصة في ظل تطورات البيئة الإقتصادية الحالية والتـــي أصـــبحت المعلومة فيها من أهم المتغيرات التي تحكمها تماشيا مع المستجدات والتطورات التي يشهدها تدقيق الحسابات في الكشف عن الأخطاء والتّلاعبات في القوائم المالية،حيث يعتبر

البحث في هذا المجال نقطة وصل بين الدراسات العلمية والممارسة المهنية وهذا ما يعطي الموضوع أهمية نسبية لدى الهيئات المهنية والجهات الأكاديمية.

- **أهداف البحث:**

يهدف هذا البحث إلى محاولة معرفة الأهداف الفرعية التالية:

- محاولة إبراز أهمية التدقيق ودوره في تأكيد جودة المعلومة المالية بما يخدم مصلحة مختلف الأطراف المستخدمة لها.
- محاولة معرفة واقع الحوكمة داخل المؤسسات وما مدى تطبيق مبادئها.
- محاولة إبراز كافة التقارير الجزئية التي يجب أن يتضمنها تقرير المدقق في ظل إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر.
- محاولة إبراز أهم التحديات التي تواجه المدقق في تدقيق القيمة العادلة والتي تعتبر بمثابة انعكاسات ايجابية لرفع كفاءة المدققين ولتفعيل ممارسة التدقيق.
- محاولة الاطلاع على آراء المختصين فيما يخص درجة جودة التدقيق ومدى تأثيرها على المعلومة المالية في اطار تطبيق مبادئ الحوكمة.

- **دوافع اختيار موضوع البحث:**

– ارتباط الموضوع بمجال التخصص التدقيق المالي والمحاسبي.

– عدم الإهتمام بالتطورات الحديثة في مهنة التدقيق في الجزائر في ظل التحديات التي فرضتها البيئة الإقتصادية، وكذلك موضوع حوكمة المؤسسات رغم حاجة الإقتصاد الوطني إلى ذلك في ظل الإنفتاح على الاقتصاد العالمي.

- ضرورة إعطاء أهمية لجودة التدقيق وما علاقتها بجودة المعلومة المالية دون إهمال تطبيق المؤسسات للحوكمة.

- **حدود الدراسة:**

تشمل حدود الدراسة الوقت والمكان ومجال التطبيق أما فيما يخص البعد الزمني شملت الدراسة خبرات أفراد العينة للسنوات الأخيرة(2017 حتى سنة 2020)أي مابعد تطبيق القانون 10-01 المتعلق بمحافظ الحسابات،المحاسب المعتمد والخبير المحاسبي، ويقتصر مكانها على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمدققين الداخلين في السياق الجزائري أي ربط الدراسة بالواقع الجزائري .

وأما المجال فيتمثل في مدى إجابات التدقيق عن إحتياجات الأطراف المستعملة للمعلومة المالية في اطار تطبيق المؤسسات لحوكمة المؤسسات حسب أفراد عينة الدراسة المذكورة أعلاه من خلال معرفة دور جودة التدقيق في الرفع من المعلومة المالية ومدى تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة.

- **المنهج المتبع:**

تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي لوصف متغيرات الدراسة المتمثلة في جودة التدقيق وحوكمة المؤسسات وجودة المعلومة المالية بالإضافة إلى مصادر أخرى كالكتب والمقالات والأطروحات.

بالإضافة إلى اعتماد المنهج التاريخي من أجل التعرف على التطور التاريخي لكلا من الحوكمة والتدقيق.

فيما يخص الدراسة الميدانية قمنا باستخدام الاستبيان كأداة لجمع المعلومات حيث تم توزيعه على مجموعة من محافظي الحسابات والمدققين والخبراء المحاسبين بغية إجراء دراسة أثر جودة التدقيق على المعلومة المالية في ظل تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات من خلال استخدام البرنامج الإحصائي**spss** .

- **الدراسات السابقة :**

الدراسات السابقة تعتبر الركيزة الأساسية التي يقوم عليها موضوع البحث خاصة أن إستخدام التقنية الحديثة في الرقابة والنظم المحاسبية من المواضيع الحديثة التي ظهرت على الساحة المعرفية خلال السنوات الأخيرة وتمثلت فيما يلي:

1. لشلاش عائشة، **جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات–دراسة ميدانية–**، أطروحة دكتوراه،جامعة الجيلالي ليابس سيدي بلعباس، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2017-2018.

من بين النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- لا تؤثر آلية رقابة المساهمين على جودة التدقيق الخارجي.

- يساهم مجلس الإدارة في الرفع من جودة التدقيق الخارجي.

- لا يساهم التدقيق الداخلي في الرفع من جودة التدقيق الخارجي كونه لا يلقى أهمية كأداة داخلية للرقابة و التسيير.

- يساهم نظام الرقابة الداخلية في الرفع من جودة التدقيق الخارجي كون المؤسسات تولي اهتمام كبير في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال أساليب رقابية إدارية و محاسبية حديثة.

2. د رشام كهينة،**جودة التدقيق كأسلوب للحد من الغش والفساد المالي.** مجلة المعارف مجلة علمية محكمة قسم العلوم الإقتصادية العدد 20 جوان 2016.

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة التدقيق في التصدي لمواجهة الفساد المالي والغش كما توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- تعتبر جودة التدقيق إحدى الأدوات الرقابية التي يعتمد عليها أصحاب المصالح للمؤسسة للحد من الفساد المالي و الإداري.
- يقوم التدقيق على تعزيز الإشراف على الأنشطة و المعاملات المالية داخل المؤسسة و مطابقتها لمتطلبات الممارسات المالية القانونية في المؤسسة،وبالتالي يزيد التدقيق من مصداقية وعدالة النتائج المالية المتحصل عليها في المؤسسة.

3. العابدي دلال،**حوكمة الشركات و دورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية –دراسة حالة شركة اليانس للتأمينات الجزائرية–** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة،جامعة محمد خيضر ببسكرة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،2016/2015.

هدفت الدراسة إلى تبيان الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المالية وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

-تلعب حوكمة الشركات دورا كبيرا في إدارة الأزمات، فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة المؤسسات في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها.

- يعد الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة ، يؤثر كل منهما في الآخر ويتأثر به، فالإفصاح المحاسبي في ظل حوكمة الشركات يصبح أكثر شفافية وزيادة الشفافية في الإفصاح

المحاسبي ينتج من تفعيل حوكمة الشركات وتؤدي إلى حماية المستثمرين كما أن جودة القوائم المالية تعزز مصداقية المعمومات المحاسبية.

4. فاطمة الزهراء رقايقية ،**مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية،العدد 01،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،الجزائر، 2014.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- نشـــــاط التدقيق يرتكز على الأهلية، الاستقلالية والموضوعية ويســـــــاهم في تطبيـــق الحوكمـــة مـــن خـــلال تقييـــــــم نظـــــــام الرقابة الداخليـــــة، وتفاعلها الجيد مع أطراف حوكمة الشركات؛

- تتحدد علاقة جودة المعلومة المـــــالية بحوكمة الشركــــــات من خلال آليــــــات هـــــــاته ألأخيرة حيـــث فسرت هذه العلاقة وذلك من خلال الإجراءات والمعـــــــــايير المتعـــــارف عليـــــــها فـــي عمليـــة تدقيـــــــق المعلومات المــــالية والتي تؤدي إلى الارتقاء وتحسين الخصائص النوعية لها.

- نشـــــــــــــــــاط التدقيــــق يرتكز على تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلي ونظام المعلومـــات المحاسبي المسؤول عن تزويـــــــــــد الإدارة بمختلف المعلومـــــات المــــالية، وذلك عن طريـــــــق مجمــــــــوعة من الإجــراءات والوسائل التي يجب أن يحصل عليها مدقق الحسابات من أدلـــــــة وقرائن إثبات.

5. Ziani abdelhak**, le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise cas entreprise algérienne,** thèse de doctorat, université abou bekr belkaid de tlemcen, faculté des sciences économiques et de gestion, 2013/2014.

هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات,

وتوصلت إلى النتائج التالية:

- وفقا لمعهد المدققين الداخليين الدولي (IIA) يعتبر التدقيق الداخلي أداة لإدارة المخاطر.
- تمنح الشركات الجزائرية للمراجعة الداخلية دورًا مهمًا في إدارة شركتها.
- يسمح تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية ومعيار الاستقلالية للمدقق الداخلي بتحقيق الأهداف المرجوة.
- معظم المؤسسات الجزائرية لا تولي أهمية لتكوين التدقيق.
- يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الآليات التي تساهم في تطبيق الحوكمة.

6. حمادي نبيل، **أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر**،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة،جامعة الجزائر3 كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ،2012/2011.

تمحورت الإشكالية الرئيسية للبحث حول دراسة اثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية في الجزائر بالتركيز على العوامل التي ساعدت على إيجاد كل من الحوكمة و المراجعة المالية ،و تحديد المفهوم المناسب لكل منهما ،مع توضيح اسباب ظهور الجودة في مجال المراجعة ،العناصر المكونة لها،اهميتها و كذا العوامل المؤثرة فيها،و كذا تحديد الدور الرقابي للآليات الثلاث للحوكمة و توضيح اثارها على جودة المراجعة المالية،و توصل الباحث من خلال الدراسة إلى أن الحوكمة من خلال آلياتها الداخلية لها تأثير طردي مع جودة المراجعة المالية.

- **الدراسات الأجنبية:**

1. د. عصام محمد الطويل،**أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح –دراسة تطبيقية–** مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد التاسع،جامعة الأقصى،فلسطين،2018،imat1976@hotmail.com.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة و درجة التكامل بين جودة التدقيق و مبادئ الحوكمة كما توصلت إلى أن جودة التدقيق والحوكمة لهما علاقة تكاملية تهدف إلى الحد من الفساد المالي و الإداري و الغش بما يخدم الأطراف المستخدمة للمعلومة المالية.

2. Charles piot, gouvernance, audit et qualité de l’information financiere ,in alain finet ,gouvernance d’entreprise ,de beock superieur ,cairo info,2009.

هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يلعبه التدقيق في تحسين حوكمة الشركات وإعداد التقارير المالية بحيث توصل الباحث إلى مايلي:

– تلعب جودة التدقيق الخارجي واستقلالية مجلس الإدارة دورًا مهمًا للغاية في رفع مستوى جودة المعلومات المالية.

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة :

نلاحظ أن أغلبية الدراسات السابقة تطرقت إلى أثر حوكمة المؤسسات على جودة التدقيق الخارجي أو العكس و دراسات أخرى تطرقت إلى أثر الحوكمة على المعلومة المالية، إلا أن دراستنا تسعى إلى دراسة المتغيرات الثلاث مع بعضها البعض و تحديد ما إذا كان لجودة التدقيق أثر على تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات أم لا مع مراعاة جودة المعلومة المالية كمتغير ثالث وسيط بينهما.

- **تقسيمات البحث:**

قمنا بتقسيم الأطروحة إلى أربعة فصول الفصل الأول متعلق بجودة التدقيق، الفصل الثاني يخص حوكمة المؤسسات، أما الفصل الثالث فتطرقنا فيه إلى الإطار النظري لجودة المعلومة المالية ودور جودة التدقيق في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات، فيما يخص الفصل الرابع فهو عبارة عن دراسة ميدانية موزعة على السياق الجزائري لدراسة دور جودة التدقيق في الرفع من جودة المعلومة المالية في ظل تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.

الفصل الأول

جودة التدقيق لمحة تاريخية ومفاهيم أساسية

تمهيد:

قبل ظهور الثورة الصناعية كانت المؤسسات صغيرة نسبيا حيث كانت مملوكة لأفراد أو شركات أشخاص تتوفر لديهم رؤوس أموال محدودة نسبيا،وبعد ظهور شركات الأموال القادرة على توفير رؤوس أموال ضخمة بتوسيع دائرة الملكية، هذا التغيير أدى إلى التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وإزدياد حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا إضافة إلى انفصال الملكية عن الإدارة مما زاد في أهمية الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق في عملية الضبط المالي لهذه الأنشطة، ونتيجة لهذه التغيرات ظهرت حاجة إدارة المؤسسات إلى أنظمة رقابة داخلية وضرورة الإعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي وإعطائها الأهمية الكبيرة لمساعدتها في القيام بوظائفها بكفاءة وفعالية، كما ظهرت الحاجة أيضا إلى وسيلة أخرى محايدة وهي التدقيق الخارجي لطمأنة المساهمين بأن القوائم المالية المعلنة تمثل بعدالة المركز المالي وإزدياد مسؤولية مدقق أمام الغير أظهرت الحاجة إلى إجراءات لضمان جودة أعمال التدقيق وذلك لتوفير القناعة المعقولة للمدقق والأطراف المعنية بأن أعمال التدقيق قد نفذت بدرجة عالية من الكفاءة والسرعة مما يخدمالأهداف العامة للمجتمع ويضفي مزيدا من الثقة و المصداقية على نتيجة أعماله.

وللإلمام بهذا الفصل تم تقسيمه إلى ما يلي:

المبحث الأول: الخلفية النظرية للتدقيق

المبحث الثاني : معايير وإجراءات تنفيذ عملية التدقيق

المبحث الثالث : الاطار المفاهيمي لجودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليها

المبحث الأول:الخلفية النظرية للتدقيق:

عرفت مهنة التدقيق عدة تطورات وتعديلات مستمرة قصد مواكبة التطورات التي يشهدها الاقتصاد كما تسهر الجزائر كباقي دول العالم على تطوير وتنظيم مهنة التدقيق الداخلي منه وحتى الخارجي للرفع من جودته، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى الأسباب التي أدت إلى ظهور التدقيق بالإضافة إلى مختلف تقسيماته وكذا جودة التدقيق الداخلي منه والخارجي.

المطلب الأول:التطور التاريخي ومفهوم التدقيق.

الفرع الأول:التطور التاريخي للتدقيق

إن كلمة تدقيق مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عال، وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم، اذ ان الفراعنة في مصر والامبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات.[1]

حيث كان الآمرون بالتدقيق أغلبهم من الطبقة الحاكمة كالملوك والأباطرة والإقطاعيين، وكان المدقق إما حاجب الملك أو الكاتب وكان دورهم معاقبة السراق عند اختلاس الاموال وذلك لحمايتها، وبسقوط الامبراطورية الرومانية وتطور النشاط التجاري في إيطاليا تطور التدقيق، أين أصبح استخدام المدققين لغرض محاسبة قباطنة السفن العائدة بالثروات من آسيا وافريقيا للقارة الأوروبية وذلك لمنع اختلاس الثروات.[2]

[1] هادي التميمي،"**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**"،الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2006،ص 17.

[2] عبد الفتاح الصحن،فتحي رزق السوافري،"**الرقابة والمراجعة الداخلية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 10.

ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وتطور النظام الجبائي وتعدد المؤسسات مع كبر حجمها واشتداد المنافسة، ازدادت أهمية التدقيق بسبب انفصال ملكية رأس المال عن الإدارة كما أن الهدف الرئيسي من التدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ.

ولكن التغير الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية سنة 1850م، وهو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي من أجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش والأخطاء، والتغيير الأخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايد.

وقد نص صراحة على ذلك قانون المؤسسات الانجليزي لسنة 1862م والذي ينص على وجوب التدقيق من أجل حماية أموال الملاك من تلاعب المؤسسات، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهمة، تميزت هذه الفترة بعدم الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقا تفصيليا ولجميع العمليات ولكن بمرور الوقت وزيادة حجم العمليات وتطور الأنظمة المحاسبية بدأ الاعتراف والقبول بالتدقيق بواسطة العينات.

في الفترة من 1900 إلى 1930 تميزت هذه الفترة باعتراف كتاب المحاسبة والتدقيق بأهمية الرقابة الداخلية وضرورتها لفائدة المؤسسات كما صاحبها زيادة الاعتراف بالتدقيق الخارجي، أن أول من اعترف بهذه الأهمية الأستاذ دكسي الذي بين أن نظام الرقابة الداخلية يعوض عن التدقيق التفصيلي وأوضح أن الأهداف الرئيسية للتدقيق هي[1] :

- إكتشاف الغش والخطأ.

[1] هادي التميمي،مرجع سبق ذكره، ص 18.

- إكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.
- إكتشاف الأخطاء في المبادئ المحاسبية

وفي الفترة بعد سنة 1933 تحول الغرض الرئيسي للتدقيق إلى تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي،وقد تم التأكيد على هذا المبدأ من قبل العديد من الجمعيات المهنية العالمية ونظروا إلى أن اكتشاف الأخطاء من عمل الإدارة.

فمهنة التدقيق أنشئت في أمريكا من قبل البريطانيين في سنة 1905م وبالأخص من طرف شخص اسكتلنديhouse-Weter ومن ذلك الوقت انتشر استعمال التدقيق في جميع أنحاء العالم وأصبح يشمل كافة الوظائف والمستويات.

أما فيما يخص الجزائر فقد تأخرت في مجال تنظيم مهنة التدقيق إذا قارناها بباقي الدول،فقد كانت عمليةالتدقيق غير منظمة مقارنة بالدول الأخرى،إلى أن ظهر القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، والذي قام بإصدار تشريعات وأحكام متعلقة بكيفية مزاولة مهنة التدقيق في الجزائر.[1]

يتبين من العرض السابق لتطور التدقيق،أن هذا الأخير أخذ أبعادا ترتبط بطبيعة الحاجة إليه، حيث تغير القائم بها بتغير الأهداف المتوخاة منها أو بإثبات محدودية القائم بها على تحقيق هذه الأهداف، أي أن المبتغيات النهائية من التدقيق في الوقت الحالي أخذت أشكالا عديدة تبعا لطبيعة مستخدم مخرجاتها مما أوجد أنواعا مختلفة للتدقيق تسعى إلى تلبية الرغبات المعبر عنها من قبل الأطراف المختلفة.

[1] القانون التجاري بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،1993،ص 184.

الفرع الثاني:تطور تدقيق الحسابات في الجزائر

لإعطاء صورة شاملة على محافظة الحسابات في الجزائر ينبغي معرفة مختلف مراحل تطورها من 1969 إلى غاية 2010.

المرحلة الأولى: من 1969 إلى غاية 1988[1]

أدخلت محافظة الحسابات أول مرة في المؤسسات العمومية الجزائرية سنة 1969 بالقرار 69-107 المؤرخ في 31-12-1969، المتضمن لقانون المالية 1970. والذي ينص في المادة 39 على ما يلي:"وزير الحكومة المكلف بالمالية والتخطيط كلف بتعيين محافظ حسابات في المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو أي هيئة عمومية جزء من رأسمالها الاجتماعي من أجل التأكد من مصداقية حساباتها والتحليلات الخاصة بالأصول والخصوم".

ولقد حددت مهام والتزامات محافظي الحسابات فيما بعد في المرسوم 70-173 المؤرخ في 01-11-1973 حيث جعل هذا النص محافظة الحسابات مثل المراجعة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية والمختلطة، وأعطى عملها لموظفين لدى الدولة يكونوا: مراقبون عامين للمالية، مفتشين ماليين، أو موظفين مؤهلين من وزارة المالية بصفة استثنائية، وأعتبر محافظ الحسابات في مؤسسات القطاع العام والشبه عام كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة وكانت مهامه تتمثل فيما يلي:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شانها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية مباشرة وغير مباشرة على تسيير المؤسسة.
- متابعة تنفيذ الحسابات والموازنات والكشوفات التقديرية للمؤسسة.

[1] بن يخلف أمال،**"المراجعة الخارجية في الجزائر"**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، سنة 2002، ص 32.

- فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية.
- تقييم التسيير المالي والتجاري للمؤسسة وكشف أخطاء التزوير للوزارة الوصية.
- بعد ذلك تم إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة(**CSTC**) في **1975** بمرسوم رقم 71-72 المؤرخ في 22-12-1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، وخصص هذا المرسوم أساسا إلى الضبط المحاسبي.

كما أن إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية مع مطلع الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة والذي أنشأ بمقتضي القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01-03-1980 والذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 79-107 وضمنيا المرسوم 70-173 الخاص بمحافظة الحسابات، حيث أعطى 80-05 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

استنتاجا لما سبق فإن محافظة الحسابات خلال هذه الفترة شهدت تذبذبا نتيجة لغياب سياسة لتكوين محافظي الحسابات وأيضا لوجود الثغرات في التعريف القانوني نفسه لهذه المهنة.

المرحلة الثانية: بعد 1988.[1]

اتخذت محافظة الحسابات خلال هذه المرحلة منحنى جديد من خلال إعادة تنظيم مهامها والمبادئ الأساسية لها، وبعد صدور قانون 88-01 المؤرخ في 12-01-1988 المتضمن لقانون توجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية حيث حرر هذا القانون المؤسسات العمومية الاقتصادية من جميع العواقب الإدارية

[1]Nacer eddine sadi, ali mazouz,"**la pratique du commissariat aux comptes en Algérie**", tome1, édition société national de comptabilité, P.P 28-29.

والبيروقراطية التي كانت تتخبط فيها في الماضي، إن إعادة التنظيم لمهنة المراقبة تم نقله من المخطط القضائي لإعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات وإنشاء التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية.

وقد تم تخصيص قانون لمحافظة الحسابات بمهمتين جديدتين:

1. ممارسة هذه المهنة من طرف مهنيين مستقلين للمراجعة القانونية.
2. عدم التدخل في التسيير.

نستطيع تقسيم المبادئ الأساسية التي أدت إلى إعادة الاعتبار للمهنة من طرف مهنيين مختصين في القطاع العام الاقتصادي إلى ما يلي:

أ. ثقل وعدم كفاية الرقابة الداخلية المتعددة الأشكال.

ب. التشدد في التسيير الذي لم يكن حقيقيا من دون إعادة الدور الخاص للمحاسبة إلى حاله مثل أداة إعلام ضرورية لإرشاد وتوجيه المؤسسة الذي هو من اختصاص مجلس الإدارة.

ج. مبدأ الشفافية في تسيير المؤسسات العمومية المستقلة ذاتيا، والذي هو متوقف على تحقيق المراقبة الخارجية الحرة.

إن إعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات كان السبب في أخذ عدة تدابير قانونية في التنظيم وضبط المهنة، وقد تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والمحاسبين المعتمدين، ومحافظي الحسابات، وقد شمل المهن الثلاث في نظام واحد.

المرحلة الثالثة: ما بين 1991 و1999.[1]

صدرت مجموعة من النصوص التشريعية القانونية تضمنت ضبط مهنة محافظة الحسابات منها:

- قانون 91-08 المؤرخ في 27-04-1991 حدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد لدى المؤسسات التجارية بما فيها مؤسسات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري ولدى الجمعيات والنقابات.

- مرسوم تنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13-01-1992 حدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين وضبط اختصاصه وقواعد عمله.

- قرار مؤرخ في 07-11-1994 متعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات وقد حدد هذا القرار الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن المهام العادية لهم المحددة من طرف القانون وفق شروط وأسس منها عدد الساعات المخصصة لمحافظ الحسابات في إطار المهام العادية، كما حدد كيفية دفع أتعاب محافظ الحسابات بناءا على تقديم بيانات الأتعاب.

- مرسوم تنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15-04-1996 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، وقد حدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية للمهنة المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية، الواجبات المهنية لمحافظي الحسابات وحقوقه المهنية في ممارسة مهامه.

- مرسوم تنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30-11-1996 يتعلق بكيفية تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري، مراكز البحث العلمي والتنمية، هيئات الضمان الاجتماعي،

[1] وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مديرية التحديث وضبط مقاييس المحاسبة، الجزائر، 1988، ص.ص3،4.

المؤسسات العمومية الغير مستقلة، ويتم تعيين محافظي الحسابات من بين المسجلين في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

- مقرر رقم 94-SPM-103 المؤرخ في 02-02-1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات، هذا المقرر يعرف ويثبت الاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات في إطار المهام الموكلة لهم؛

- مقرر مؤرخ في 24-03-1999 يتطلب الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدانين المحاسبي والمالي، والذي يخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والتي حددتها اللجنة الخاصة وكل التدريبات المهنية يتم تنظيمها والاعتراف بها وفقا للطرق التي يحددها مجلس النقابة الوطنية ويكلف هذا الأخير بتنفيذ ما ورد في هذا المقرر.

إن هذه القوانين والمراسيم بينت كل الجوانب الفنية والمهنية المتعلقة بمحافظة الحسابات في الجزائر وذلك بتوضيح شروط وكيفيات ممارسات هذه المهنةو كيفية تعيين محافظ الحسابات والإجازات والشهادات وتحديد أتعابهم وأيضا أخلاقيات المهنة وغيرها.

كما يمكن القول ان هذه المرحلة أعطت الأبعاد الحقيقة لمحافظة الحسابات والصورة الشاملة لها.

المرحلة الرابعة: من 1991 إلى غاية 2013.

في هذه المرحلة لم تعرف محافظة الحسابات في الجزائر تغيرات كبيرة وإنما اقتصرت على تعديلات على بعض القوانين، فقد أوكلت لمحافظ الحسابات مهام إعادة تقييم الاستثمارات بالأموال الثابتة العينية القابلة للاهتلاك في المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، حسب المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 04-06-2006 المادة 05 "تنجز إعادة التقييم على أساس قيمة السوق أو قيمة التفويض التي يحددها خبير تعينه المؤسسة أو الهيئة المعنية يعرض الخبير المؤهل تقريرا مفصلا يوضح فيه اختيار طريقة التقييم

المستعملة والنتائج المترتبة عنها"، وأيضا المادة 06 من نفس المرسوم" يعد محافظ الحسابات الحالي تقريرا خاصا يوجهه إلى الهيئة الاجتماعية المختصة يبدي فيه رأيه حول إعادة التقييم وكذا حول السبل والطرق المستعملة" [1].

إلى أن تم إصدار قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29-يونيو-2010 والذي يتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي غير بعض القوانين السابقة وأضاف قوانين جديدة، حيث أن في هذا القانون الجديد تم الفصل بين المهن الثلاثة، وإنشاء تنظيم مستقل لكل منها وكلها تعمل تحت رقابة المجلس الوطني للمحاسبة والذي بدوره تابع لوزير المالية، هذا يعني إلغاء المصف الوطني للخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[2]، وهذا ما نصت عليه المادة 04 من قانون 10-01، كما تنص المادة 06 من قانون 10-01 على أن "يؤدي الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم"[3].

في 2011/01/27 صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية والتي تصب في إطار التغيير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات.

وفي 2013/01/13 صدر المرسوم التنفيذي رقم 13-10 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

---

[1] المادة 5و6 من المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 04-06-2006، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 44،الجزائر،2006، ص11.

[2] الأزهر عزة، رشيدة خالدي،"**التنظيم القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر**"، مداخلة في ملتقى علمي وطني حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة يحيى فارس، المدية، الجزائر، يوم 2017/11/30.

[3] المادة 06 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 27-06-2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الجزائر، ص5.

الفرع الثالث:تعريف التدقيق

عند قراءتنا لبعض المراجع التي تناولت الموضوع نجد أن للتدقيق تعاريف كثيرة ومتعددة وجدنا "بمعنى يستمع حيث كان المدقق في جلسة الاستماع العامة يستمع لقراءة الحسابات وبعدها يقدم تقريره AUDIRE" "مشتقة من الكلمة اللاتينية AUDITING" كلمة تدقيق ويتبين من ذلك أن هذا العلم طوره علماء الغرب وان اغلب الكتابات المتوفرة جاءت باللغة الانجليزية ومن خلال ما كتب تبين أن هناك العديد من التعاريف التي أعطيت للتدقيق كمفهوم وكمصطلح سنحاول إيجازها فيما يلي:

-"التدقيق هو اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة."[1]

- وفقا لجمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association: "التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".[2]

---

[1] Lionnel.c et Gerard.v,"**audit et contrôle interne**, **aspects financiers**, **opérationnels et stratégiques** ",4eme édition, dolloze, paris,France,1992, page21.

[2] وليام توماس،امرسون هنكي،"**المراجعة بين النظريةوالتطبيق**"،تعريب ومراجعة أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، رياض، السعودية، 1989، ص 26.

من خلال التعريف الذي ورد في قائمة المفاهيم الأساسية للتدقيق الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية يمكن تحديد ماهية تدقيق الحسابات في النقاط التالية:

- تدقيق الحسابات عملية منتظمة ويعني ذلك أن الفحص الذي يقوم به المدقق يعتمد على التخطيط المسبق والمتمثل في برنامج التدقيق المعد قبل البدء في عملية التدقيق.
- تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث الاقتصادية لتقييمها بصورة موضوعية.
- يمثل الحكم الشخصي للمدقق دورا أساسيا في إجراء التطابق بين العناصر محل الفحص والمعايير الموضوعة، وتحديد ماهية الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.
- يعد تقرير المدقق جوهر عملية التدقيق لأنه الرسالة الاتصالية أو الوسيط بين المرسل (المدقق) والمستلم (مستخدمي المعلومات)، كما أن النتائج التي يظهرها الرأي الفني المحايد الذي يتضمنه له تأثير كبير في سلوك مستخدمي المعلومات من حيث ترشيد أحكامهم وقراراتهم.

كما يمكن تعريفه "التدقيق هو فحص القوائم المالية للمؤسسة بتدقيق مدى مصداقيتها صحتها درجة الوفاء هذا الفحص يجريه مهني مستقل يدعى المدقق".

-"التدقيق هو عملية التحقق من صحة مزاعم شخص ما وحتى يتم التدقيق بكفاءة يجب أن يعتمد على قواعد ومعايير منطقية وثابتة تحدد المقصود بهذه العملية والظروف التي تمارس فيها "

كما يشير التاريخ القديم إلى أن قدماء المصريين والرومان والإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم المدقق تقريره، كما أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها.

كانت تتم عمليات التسجيل بطريقة بدائية وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة التي اكتشفها العالم الإيطالي Luca Paciolo ونشر كتابه الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام 1494.

– المقصود بعملية التدقيق في هذا المجال هو التدقيق الخارجي أي الذي يقوم به مكتب تدقيق من خارج المؤسسة، ويتحدد دور المدقق هنا في الدراسة الانتقادية للعناصر المقدمة إليه لغرض زيادة مقدرتها على مقابلة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، وبالتالي إضافة مزيد من الثقة إلى المعلومات التي تنبع من نظام الاتصال.

"التدقيق المالي هو عملية فحص انتقادي للتحقق من أن نشاط المؤسسة قد تم ترجمته بصورة صادقة وشرعية في الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة وطبقا لمرجع محاسبي محدد"[1].

" التدقيق المالي هو الفحص الذي يقوم به شخص مهني كفء ومستقل من أجل تقديم رأي مبرر حول شرعية ومصداقية حسابات مؤسسة معينة".

من التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق أنه:"عملية منظمة وفقا لقواعد منهجية يقوم بها شخص مهني ومؤهل لإبداء رأيه عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات باستخدام إجراءات وأساليب علمية، من أجل التأكيد عن صحة العمليات والأحداث المالية التي تقوم به المؤسسة ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع القواعد والمعايير المحاسبية الموضوعة، وإيصال ذلك الرأي إلى الاطراف المعنية من خلال تقرير المدقق".

[1] د.ناصر دادي، تلاهوبري رابح،"**نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الداخلية و الخارجية** "، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والإدماج الاقتصادي العالمي، Revue des Reformes Economiques et Intégration en Economie Mondiale ، 2008، العدد 04، ص 59.

المطلب الثاني: الأطراف المستفيدة من التدقيق ومسببات الحاجة إليها

سنتطرق في هذا المطلب إلى تحديد الأطراف التي تستفيد عملية التدقيق و كذا ذكر الأسباب التي أدت للحاجة للتدقيق.

الفرع الأول: الأطراف المستفيدة من التدقيق

يخدم التدقيق المحاسبي مجموعة من الأطراف أهمها[1]:

أ. **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة على القوائم المالية المدققة في عملية التخطيط والرقابة، واتخاذ القرارات المالية والمستقبلية بالإضافة إلى أن تدقيق القوائم المالية للمؤسسة يؤدي إلى توجيه الاستثمار لها.

ب.**الملاك:** تعتمد هذه الطائفة على القوائم المالية المدققة من أجل معرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم إلى الجهة التي تضمن حماية استثماراتهم وتحقق لهمأكبر عائد ممكن.

ج.**الدائنين والموردين:** يعتمد كل من الدائنين والموردين على تقرير المدقق من أجل التحقق من مدى سلامة وصحة القوائم المالية وتحليلها لمعرفة المركز المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بالالتزامات قبل اتخاذ قرار الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركزالمالي.

د.**المؤسسات البنكية ومؤسسات الإقراض الأخرى:** يعتبر التدقيق مهما لمثل هذه المؤسسات خاصة عند طلب العميل قرضا معينا أو تمويل المؤسسة، حيث تعتمد تلك المؤسسات في عملية منح القرض من عدمه على تقرير مدقق الحسابات حول القوائم المالية.

[1] بن زازة منصورية، "**التدقيق المحاسبي ودوره في إرساء مفهوم الحوكمة في ظل قانون " sox"**"، مجلة دفاتر بوادكس، العدد 05، الجزائر، مارس 2016، ص 187.

ه.المؤسسات الحكومية: تعتمد المؤسسات الحكومية على القوائم المالية المدققة لوضع الخطط والمتابعة والاشراف والرقابة على المؤسسات الاقتصادية وتأكيد التزاماها بالقوانين واللوائح والتعليمات، والإجراءات والتوجيهات بالإضافة إلى تحديد الانحرافات وأسبابها.

و.رجال الاقتصاد: تعتبر القوائم المالية المعتمدة من قبل مدققي الحسابات ذات أهمية لما تتضمنه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية.

م.نقابات العمال: تعتمد نقابات العمال على القوائم المالية المدققة في مفاوضاتها مع الإدارة من أجل تحديد السياسة العامة للأجور وتحقيق مزايا العمال.

ن.مديرية الضرائب: تعتمد مصالح الضرائب على البيانات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المدققة منأجل الحصول على الكشف الضريبي في الوقت المناسب ومساعدة هذه المصلحة في تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.

ونظرا لأهمية التدقيق المحاسبي في خدمة العديد من الأطراف يترتب على مدقق الحسابات مسؤولية تقوم على أساس مقارنة تصرفاته وسلوكه حيث يمكن تقسيم مسئولية المدقق إلى:

أ-المسؤولية بموجب القانون العام وتتمثل في:

- المسؤولية بموجب العقد المبرم بين الأطراف.
- المسؤولية تجاه الطرف الآخر.

ب-المسؤولية القانونية الأخرى وتتمثل في:

- المسؤولية المدنية.
- المسؤولية الجنائية.

الفرع الثاني:مسببات الحاجة إلى التدقيق

التدقيق هام في شقيه القبلي الوقائي الذي يعمل على منع وقوع الأخطاء والتدقيق البعدي الذي يكتشف الأخطاء ويبحث على أسباب وقوعها ومن ثم يقترح حلول مناسبة لتحسين الشق الأول وزيادة فعاليته لمنع تكرار نفس الأخطاء على الأقل ومن أسباب الحاجة إلى وجود التدقيق عموما[1]:

- الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش؛

- ظهور المنشآت كبيرة الحجم ذات الفروع المنتشرة جغرافيا والتي تطلب التدقيق الفعال؛

- الحاجة إلى كشوف دورية دقيقة حسابيا وموضوعيا؛

- الحاجة لتدقيق مستمر يقوم بتدقيق العمليات أول بأول؛

- الطبيعة الخاصة للمخاطر المرتبطة بالأنشطة والمعاملات التي تقوم بها المؤسسات؛

- نطاق العمليات المحاسبية والمالية وأخطار الانحرافات الناجمة عن ذلك والتي يمكن أن تنشأ خلال فترة التقييد والترحيل والترصيد؛

- تأثير التعليمات في مختلف التشريعات التي تعمل من خلالها؛

- التطور المستمر للخدمات الجديدة والممارسات المحاسبية، والتي قد لا تحاكيها تطورات مماثلة في المبادئ المحاسبية أو نظم الرقابة الداخلية القائمة؛

[1] إيمان لعماري،"**دور التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشلف، 2017، ص14.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق

بعد التطرق إلى مختلف التعاريف المرتبطة بعملية التدقيق وأسباب الحاجة إليها سنحاول مناقشة عنصر هام في الموضوع وهو يدور حول سبب الاهتمام بالتدقيق أو المراجعة المالية في أحد أشكالها بالمؤسسة، من خلال تحديد أهمية المهنة و الأهداف.

الفرع الأول: أهمية التدقيق

لقد حاول مختلف المهتمين بموضوع التدقيق تفادي الدخول في ارتباطه بالتسيير، رغم وجود بعض الإشارات أحيانا واتجهوا إلى الاهتمام بتأثير التدقيق في المعلومة المالية ودرجة اعتماديتها في اتخاذ القرار المالي والتسييري لاعتبار أن المدقق المالي لا يتدخل في التسيير لأنه ليس مستشارا لإدارة المؤسسة ويعمل أساسا في اتجاه مصلحة المالكين لرأس المال أو المساهمين عكس ما في حالة المدقق الداخلي الذي يعتبر رغم استقلاليته من الموظفين المتصلين بالإدارة ويعملون لدعمها أحيانا وخاصة في مجالات التدقيق الداخلي الأخرى.

أهمية التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة: يساهم التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة وفعالية ممكنة لإنتاج مختلف السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تجتذبها المؤسسات الاقتصادية القادرة على الاستخدام الأمثل لهذه الموارد من خلال الاعتماد على القوائم المالية المدققة، حيث أن القوائم المالية غير المدققة تخفي في طياتها إسرافا وسوء كفاءة وتحول دون تخصيص الموارد النادرة بطريقة صحيحة.

أهمية التدقيق للاقتصاد القومي: يعتبر التدقيق ذو أهمية للاقتصاد القومي من خلال تقديم الخدمات لعدة أطراف، كما يساهم في تنمية المجتمع من خلال حماية الاستثمارات وإظهار حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات واستغلال الموارد المتاحة، كما يساعد التدقيق في النهضة الاقتصادية والمالية ويعتبر

أفضل عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتعلق بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة المواطنين وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لها.

الفرع الثاني:أهداف التدقيق

تكمن أهداف التدقيق فيما يلي:[1]

- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالنسبة لكل عملية من العمليات المالية المسجلة بالدفاتر؛
- مراجعة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ ومعرفة أسباب الانحرافات؛
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من طرف المؤسسة؛
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية؛

[1] خنفري خيضر، بورنيسة مريم، "**دور المحاسبة والتدقيق في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية في مجمع صيدال للصناعة الصيدلانية**"، مداخلة في ملتقى دولي بالجزائر العاصمة،الجزائر،2017، ص.ص 3،4.

المطلب الرابع: وظائف وتقسيمات التدقيق

الفرع الأول: وظائف التدقيق

يمكن تلخيصها فيما يلي:

أ. **الفحص والتقييم**:يقوم خصوصا على معرفة مدى صحة المعلومات المحاسبية ويعتمد على الدقة وصحة وقانونية المستندات.

ب. **التحليل**:ويعتمد على أدوات التحليل المالي، المقارنات، وتحليل النتائج.

ج. **الإلتزام**:وهو مدى التزام الفاعلية داخل المؤسسة بالسياسات الإدارية المرسومة وتنفيذ العمليات وفق النظم الموضوعة أو القرارات المتخذة.

د. **التقييم**:وهو مدى كفاءة البيانات والخطط في تحقيق الأهداف.

ه. **التقرير**:ويضم المشاكل التي تواجهها المنظمة وأسبابها ونقاط الضعف وحتى نقاط القوة.

الفرع الثاني:تقسيمات التدقيق

يمكن تقسيم التدقيق إلى عدة تبويبات وكل تبويب يتضمن أنواع مختلفة أو من حيث الإلزام، من حيث عملية التدقيق أو القائم بها وهذا حسب المعيار المعتمد في التقسيم، وفيما يلي عرض موجز لبعض تقسيمات التدقيق على النحو التالي:

1. تقسيم التدقيق من حيث حدوده:

يقسم التدقيق وفقا لحدوده إلى معيارين[1]:

[1] احمد حلمي جمعة، "**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**"، دارصفا للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، 2009، ص42.

أ–معيار التدقيق الكامل

وهو التدقيق الذي يعطى للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه ولا يعنى ذلك أن يتم فحص كل العمليات التي قامت بها المؤسسة حيث يتبع أسلوب العينة وله الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباراته، ويخضع التدقيـــق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها ويتعين عليه في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته.

ب–معيار التدقيق الجزئـــي

وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات والجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلف به مثل الاتفاق على تدقيق العمليات الخاصة بالمخازن ويتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي (رسالة ارتباط)يبين حدود التدقيق والهدف منه،حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها كي لا ينسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الاتفاق.

والتدقيق سواء كان كاملا أو جزئيا فانه يتوقف على الش

كل القانوني للمؤسسة وعلاقاتها بالملاك ولذلك فان شركات المساهمة تتبع التدقيق الكامل بينما تختار شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية نطاق التدقيق ويتوقف ذلك على طبيعة الاتفاق وعقد المؤسسة لتحديد طبيعة التدقيق وحدوده.

2. تقسيم التدقيق من حيث مدى الفحص

ويقسم التدقيق وفقا لمدى الفحص إلى معيارين كما يلي:

أ. معيار التدقيق التفصيلي:

كان سائدا في بداية عهد المهنة وهو التدقيق الذي يقوم فيه المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من إن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة وخالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب لذلك يناسب هذا النوع من التدقيق المؤسسات الصغيرة، ولا يناسب المؤسسات الكبيرة نظرا لزيادة أعباء التدقيق فضلا عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار.

ب. معيار التدقيق الاختباري

وهو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويعتبر هو الأساس السائد للعمل الميداني الآن ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد هذه الأساليب:

- التقدير الشخصي (العينات الحكمية.)
- علم الإحصاء (العينات الإحصائية.)

ويجب التفرقة بين التدقيق الكامل والتدقيق التفصيلي من ناحية والتدقيق الجزئي والتدقيق الاختباري من ناحية

أخرى حيث يمكن أن يكون التدقيق الكامل تفصيلي أو اختباري ونفس الشيء بالنسبة للتدقيق الجزئي:

والجدول التالي يوضح ذلك:

	التدقيق التفصيلي	التدقيق الاختباري
التدقيق الكامل	فحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات	فحص جزء معين من القيود والدفاتر والسجلات والمستندات.
التدقيق الجزئي	فحص جميع العمليات التي يشتمل عليها ذلك الجزء محل التدقيق.	اختيار عينة من مجموع مفردات هذا الجزء.

الجدول رقم(1-01): الاختلافات بين أنواع التدقيق

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على إيمان لعماري، مرجع سابق، ص 45.

3. تقسيم التدقيق من حيث مدى التوقيت[1]:

التدقيق وفقا لمدى التوقيت الى معيارين وهما:

أ- معيار التدقيق النهائي:

إذ يكلف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وفي ذلك ضمان لعدم حدوث إي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا.

ب- معيار التدقيق المستمر:

[1] أحمد حلمي،"**التدقيق والتأكيد الحديث**"، مرجع سابق ،2009، ص46.

هنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمؤسسة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها، ثم يقوم في نهاية السنة بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية.

ويطلق عليه التدقيق المانع والمصحح في وقت واحد، بالإضافة إلى ما تقدم فان إتباعه يؤدي إلى القضاء على عيوب التدقيق النهائي وأهمها تأخر نتائج التدقيق، وارتباك العمل بمكتب المدقق.

ما هو جدير بالذكر إن كل من التدقيق النهائي والمستمر يمكن للمدقق أن يؤديهما على أساس تفصيلي أو اختباري.

4. تقسيم التدقيق من حيث الإلزام:

ومن حيث الالتزام يقسم التدقيق أيضاإلى معيارين كما يلي:

أ- معيار التدقيق الإلزامي:

وهو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به أي انه التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون السائد (قانون المؤسسات-قوانين الضرائب-قانون الاستثمار)، ويتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة للمساهمين وهي التي تقدر أتعابه وفي حالة تعدد المدققين فإنهم مسؤولين بالتضامن واستثناء من ذلك يعين مؤسس الشركة المدقق الأول ومن الضروري أن يكون التدقيق في هذه الحالة كامل (اختباري)، كما نص المشرع الجزائري في القانون التجاري في مادته رقم (609)على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى شركات الأموال.

ب- معيار التدقيق الاختياري:

الأصل في التدقيق أن يكون اختياري ويرجع آمر تقرير القيام به إلى أصحاب المؤسسة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح لذلك فان هذا التدقيق يناسب شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية.

5. تقسيم التدقيق من حيث الاستقلالية:

من حيث استقلالية المدقق يقسم التدقيق إلى:

أ- معيار التدقيق الداخلي:

"هو فحص لعمليات المؤسسة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المؤسسة من أجل حماية أموال المؤسسة والوصول إلى أهدافها بأقصى سرعة ممكنة للوصول إلى أكبر كمية ممكنة من الإنتاج وتشجيع الموظفين بالعمل المستمر والالتزام بالخطط والسياسات الإدارية".

يمثل جزءا من نظام الرقابة الداخلية كما عرفه معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية بأنه "وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين وتتناول الفحص الانتقادي المنظم والتقييم المستمر للمخطط، لإجراءات الرقابة الداخلية وأداء الإدارات والأقسام المختلفة"[1].

ب-معيار التدقيق الخارجي:

يمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المؤسسة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي ويسمى "محافظ الحسابات" (مراقب الحسابات، المحاسب القانوني) ويكون مؤهل علميا وعمليا بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه ويرشح أو يكلف من خارج

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، **"الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي"**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998، ص 185.

المؤسسة الاقتصادية (الدولة، أو المساهمين)، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة وكذلك التدقيق في نظم الرقابة الداخلية وتقييمها.

يتضح من التفرقة السابقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أن هناك أوجه تشابه وتكامل بينهما إلا أن هناك اختلافات يبينها الجدول التالي:

الجدول رقم(1-02):التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	تقويم الأنشطة المتعارف عليها	عملية يبدى فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين.
العلاقة بالمؤسسة	موظف من داخل المؤسسة	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة(مستقل.)
نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على تدقيق جميع عمليات المؤسسة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمدقق الخارجي والعرف السائد ومعايير التدقيق وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختباري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة محل التدقيق.
التوقيت المناسب للأداء	-يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية.	-يتم الفحص مرة واحدة(نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة

	-اختيارية وفقا لحجم المؤسسة.	المالية(مستمرة.) -قد يكون كامل أو جزئي. -إلزامي وفقا للقانون السائد.
المستفيدين	إدارة المؤسسة.	المستخدمين المقصودين.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على احمد حلمي جمعة، "**التدقيق والتأكيد الحديث**"، مرجع سابق، 2009، ص48.

6-تقسيم التدقيق من حيث نوع البيانات:

قام بيونتن وكال kellBoynton بهذا التقسيم الذي يعتبر من التصنيفات المعاصرة للتدقيق ويضم ثلاثة معايير رئيسية وهي:[1]

1. معيار التدقيق التشغيلي:

إن هذا المعيار يهتم بفحص كافة أو بعض من الاجراءات التشغيلية للمؤسسة والتقرير عن مدى كفاءة وفعالية التشغيل، كما أنه يتابع ويسعى إلى تحقيق وانجاز الأهداف الموضوعة بواسطة الإدارة، ولا تقتصر عمليات التدقيق التشغيلية على العمليات المحاسبية فقط بل تتضمن تقييم الهيكل التنظيمي والتسويق وطرق الإنتاج وتشغيل الحاسب الإلكتروني.

2. معيار تدقيق البيانات المالية:

[1] Boynton, William, " **Modern Auditing**", 7th Edition, John Wiley & Sons, Inc. New York, 1996, p 4.

هذا المعيار يهتم بالتأكيد على صحة وسلامة البيانات المالية ويتأسس على المبادئ المحاسبية Gaap المقبولة قبولا عاما في أمريكا أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما أن تقرير المدقق يتضمن رأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية.

3. معيار تدقيق الالتزام:

أما هذا المعيار فيهتم بفحص إجراءات المؤسسة لتحديد إذا ما كانت تتبع الإجراءات المقررة أو القواعد أو اللوائح المحددة بواسطة الإدارة ويتأسس التدقيق على السياسات الإدارية والقوانين والأنظمة ويتضمن التقرير عنه مدى وجود الالتزام[1].

– تقسيم التدقيق من حيث الشخص القائم به

هناك ثلاثة معايير وهي:

أ–معيار التدقيق الخارجي: ويقوم به المدققين الخارجين (المستقلين) وعادة مهنيين متمرسين ومحترفين يتمتعون بتأهيل علمي وعملي عال الجودة وهم مرخصون من الجهة الوصية كما في الجزائر يقدم الاعتماد لممارسة المهنة حاليا من وزارة المالية بناءا على شروط قانونية تؤكد المؤهل العلمي والخبرة المهنية الضرورية.

ب– معيار التدقيق الداخلي:

ويقوم به المدققين الداخليين الموظفين بالمؤسسة ويعملون على انجاز أهداف الإدارة ويساعدونها توجيها واستشارتا وإشرافا ويقدمون الدعم الكافي لمنع وقوع الأخطاء والتقليل من الإخطار.

ج– معيار التدقيق الحكومي:

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

ويقوم به المدققون الحكوميون وينصب في الغالب على المؤسسات والهيئات الحكومية بهدف ضمان الحاكمية وترشيد الإنفاق العمومي.

المبحث الثاني: معايير وإجراءات تنفيذ عملية التدقيق

المطلب الأول:معاييرالتدقيق.

لابد من معايير تحكم عملية التدقيق وتأخذ أهداف التدقيق بعين الاعتبار حتى يقدم المدقق رأيه حول القوائم المالية باستقلالية وحيادية، وذلك للحفاظ على قياس معياري موحد لعمل المدقق المستقل لتوفير الثقة في البيانات المحاسبية.

هذه المعايير هي عبارة عن قوانين وأنظمة وإجراءات موضوعة من قبل الدولة أو الجهات المهنية، فقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيينAICPA في عام 1939تسعة معايير للتدقيق أضيف إليها معيار عاشر سنة 1954 تحت اسم معايير التدقيق GAAP وهي تعبر عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تكون في المدقق ويبين الشكل الموالي معايير التدقيق المحاسبي:

الفرع الأول: المعايير العامة

سميت هذه المعايير بالمعايير الشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات، ويمكن حصرها كمايلي:

- أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملي؛
- أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والإستقلال ؛
- أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

إن توفر الكفاءة و الإستقلالية لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات، فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني، تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته إضافة الى الوظائف المنوطة به، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظمها الا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي:

-التخطيط والاشراف الملائمين ؛

-دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛

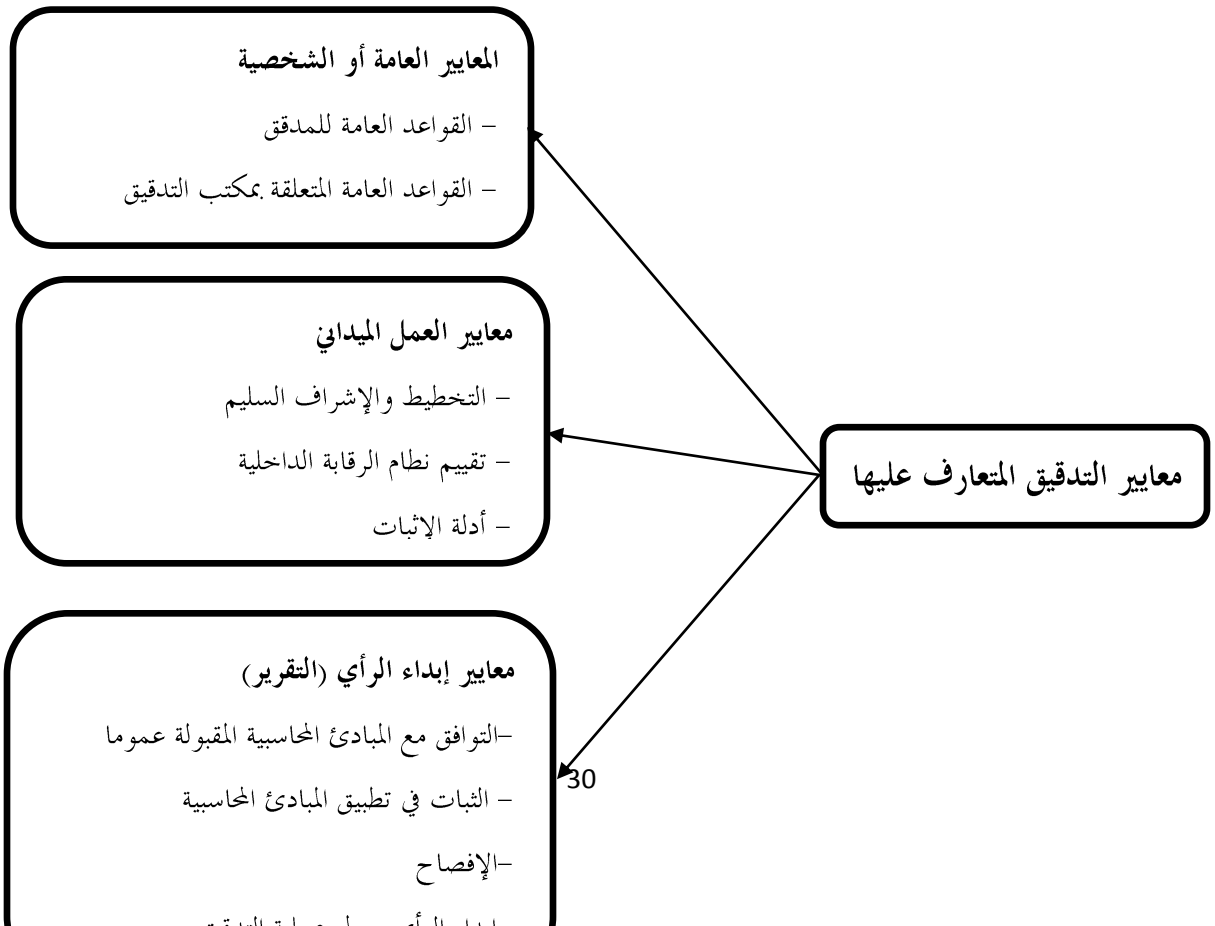
-كفاية وملائمة أدلة الإثبات.

الفرع الثالث: معايير إبداء الرأي

هو آخر فرع حيث يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمدقق ونجد فيه المعايير التالية :

معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما وفق هذا المعيار يجب أن يبني التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرفت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبوال عاما، وبالتالي يعذ المدقق بمثابة المرشد الاساسي للحكم على جودة القوائم المالية التي يبدي فيها رأيه، وهي بذلك معايير موحدة يستخدمها جميع المدققين لضمان مستوى عام من الجودة في الممارسة العلمية.

الشكل رقم (1-01):معايير التدقيق



المصدر: بودنت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق–دراسة ميدانية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015–2016، ص 19.

المطلب الثاني: إجراءات (منهجية) تنفيذ عملية التدقيق في المؤسسة:

تعكس الإجراءات تصرفات وممارسات محددة يجب أدائها لتحقيق النشاط وتنفيذه، فهي تختلف عن معايير التدقيق في كونها ترتبط بالتصرفات أو السلوك الواجب أدائه، في حين أن المعايير تمثل أهداف نوعية أو كيفية يجب استيفاءها.[1]

ولذلك فإجراءات التدقيق هي الأعمال التي يجب تنفيذها خلال عمليات التدقيق بتطبيق الوسائل السليمة بهدف اثبات الدقة في الحسابات والقوائم المالية.[2]

فالإجراءات هي الخطوات التي يجب أن يتبعها المدقق في تنفيذ عملية التدقيق في كل مرحلة من مراحل الأداء ولذلك فالمنهجية المقدمة تنطبق على جميع التحقيقات والفحوص الخاصة بكل مهام التدقيق والذي

[1] وليام توماس، أمرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2006، ص 45.

[2] محمود السيد الناغي، "المراجعة إطار النظرية والممارسة "، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، 1992، ص72.

يهدف إلى التأكد من مصداقية وصحة المعلومات في المؤسسة بمعنى آخر، أن المنهجية تخص كل أنواع التدقيق، الداخلي أو الخارجي، وذلك من خلال استعمال تقنيات ووسائل ملائمة للأوضاع والحالات التي هي بصدد التدقيق وتتمثل الإجراءات الأساسية فيما يلي:

الفرع الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

1. **البحث عن المعلومات:**

من خلال هذه المرحلة يتم جمع معظم المعلومات والمعطيات العامة حول المؤسسة فحجم المعلومات ونوعيتها يرتبط بأهداف ومسؤوليات المدقق، فهذه المعلومات قد تكون خارجية تتعلق بالمحيط الاقتصادي للمؤسسة، مميزات القطاع، مكانة المؤسسة في السوق.

أما الداخلية فتخص التطور التاريخي للمؤسسة الهيكلة والقواعد القانونية التي تخضع إليها المؤسسة ونشاطات وعمليات المؤسسة الأشخاص المسؤولة عن تسيير وتنفيذ تلك العمليات، السياسات العامة للمؤسسة الإستراتيجيات والآفاق المستقبلية.[1]

ويحصل المدقق على هذه المعلومات من خلال استعمال الوثائق والمستندات الموجودة على مستوى المؤسسة زيارة المركبات والمصانع والهيئات التابعة للمؤسسة، استجواب الأفراد والمسيرين داخل المؤسسة فكل هذه المعلومات يأخذها المدقق بعين الاعتبار عند التقييم.

2. **تحديد الأهداف من المهمة**

[1]Gérard valin, j.f gavanou, c.gutmann, " **contrôlor et auditor**", dunod, paris, 2006, p172

بعد الإلمام الشامل ببعض المعلومات العامة حول المؤسسة يستطيع المدقق تحديد أهداف المهمة فكل خطوة من مهمته لابد أن تندرج ضمن هدف معين وواضح، إذ أنه من المستحيل تدقيق كل العمليات المحققة في المؤسسة، فالمدقق سيحدد العمليات الأكثر عرضة للخطر ويركز على العناصر التي تكثر فيها الأخطاء.

فإن المعرفة العامة للمؤسسة تعتبر المرحلة التمهيدية قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي سيسمح بالكشف عن مواطن القوى والضعف في المؤسسة، ومن خلال ذلك يضع المدقق خطة للعمل وتوجيه صحيح لبرنامج كتحديد الأهداف وتقييم نظام المراقبة.

الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن إجراءات الرقابة الداخلية هي أساس كل مهمة تدقيق فمن خلالها يتضح مدى مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة، وتتوقف كمية الاختبارات وحجم العينات على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل[1].

فعندما يتساءل المسيرون عن وضعية ما في المؤسسة (كيفية استغلال الموارد، كفاءات العمال ....) يلجئون إلى مدققين وخبراء مستقلين، يعتمدون على معايير دولية، وذلك بغرض الحصول على أجوبة تفسر حقيقة الأوضاع فالتقنيات الموضوعة من قبل هؤلاء المدققين تعتمد أساسا على تحليل التنظيم الداخلي للمؤسسة، والحكم على نوعية أهم نظام يضمن السير الحسن ألا وهو نظام الرقابة الداخلية، فضلا عن ذلك يتأكد المدقق من مسؤولية كل الأفراد وكذا تطبيق إجراءات تسمح بالفصل بين الوظائف غير المنسجمة، فمبادئ المراقبة الداخلية تنص على عدم تكفل مصلحة أو فرد معين بمسؤولية تنفيذ جميع مراحل صفقة معينة أي بمعنى آخر الفصل بين الوظائف والمهام.

هذا لأن فصل المهام بين الأفراد ومتابعة إجراءات التصديق والتسجيل سيسمح بالمراقبة المتبادلة والكشف عن الأخطاء في الوقت المناسب وفي الآجال المعقولة.

كما أنه يستدعي من الإدارة العامة التدخل عند وجود تجاوز أو احتيال فلابد من مراقبة مشددة وعقوبات صارمة إذ أن التهاون أو عدم المتابعة للعمليات والإجراءات التنفيذية في المؤسسة سيؤدي حتما إلى تشكيل ثغرات داخل النظام، هذا ولكي يتعرف المدقق على كل هذه المعلومات يعتمد على وسائل خاصة كاستجواب المراقبة الداخلية أو مخططات السير.

فالمدقق في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية يلتزم بمجموعة من الخطوات التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

جمع الإجراءات،

اختبارات التطابق،

تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية،

اختبارات الإستمرارية،

تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية،

وأخيرا تدعى مرحلة المعرفة العامة للمؤسسة وتقييم نظام المراقبة الداخلية فيها بالمرحلة الأولية لمهمة التدقيق، حيث تتوجه من خلالها التحقيقات والفحوص إلى ما هو مهم وأساسي للكشف عن حقائق النظام، كما تتحدد الأهداف المنتظرة من التدقيق.

هذا ويمكن حصر نتائج المرحلة الأولية فيما يلي:

- تحديد العمليات الأكثر عرضة للمخاطر.

- تقييم درجة أهمية هذه المخاطر.
- إعداد برنامج وخطة للتحقيق والتدقيق

وهكذا يتم التقارب بين المؤسسة والمدقق بشكل صحيح وديناميكي مما سيؤدي إلى إعداد خطة بحث متوازنة وفعالة تجنب المدقق تضييع الوقت والتخفيض بذلك من تكاليف مهمة التدقيق.

الفرع الثالث: تنفيذ مهمة التدقيق

في هذه المرحلة وعلى أساس المعلومات المحصل عليها في المرحلة الأولية يخطط المدقق مهمته ويحدد العمليات والمواطن الحساسة للتدقيق مع مراعاة الوقت وامتداد حدود التحقيق .

من جهة أخرى يختار المدقق التقنيات والوسائل الملائمة لكل مهمة تدقيق وفحص، فعلى سبيل المثال قد يقتني المدقق بين:

- استجواب الأفراد المعنية وإعداد مخططات السير.
- اللجوء إلى العينات الإحصائية والملاحظات العينية.

فهذا البرنامج المفصل للأعمال سيصبح دليل التدقيق، فالمدقق يمكنه الآن معرفة ما هي المهام الموكلة إليه حسب خطة محددة، وأخيرا بأي تقنية.إضافة إلى ذلك، قد يلجأ المدقق إلى اختيار بعض المساعدين والمتخصصين وذلك حسب درجة امتداد وصعوبة المهمة.

فبعد تنفيذ هذه المراحل وكذا الاختبارات المناسبة سيكون باستطاعة المدقق أن يحكم نهائيا على درجة فعالية نظام المراقبة الداخلية والتسيير في المؤسسة بمعنى آخر سيميز بين:

- مواطن القوى: المحققة والمطبقة في المؤسسة.
- مواطن الضعف: الناتجة إما عن نقائص وأخطاء في إعداد النظام أو تنفيذ خاطئ للإجراءات.

وفي الأخير يتجسد عمل المدقق عند تحرير التقرير الشامل لكل خطوات التدقيق.

المطلب الثالث: آليات التدقيق من منظور حوكمة المؤسسات

يتطلب الدور المتزايد للتدقيق ضرورة قبول المدققين لمسئوليات أكبر من تلك التي تقتضيها القوانين والتشريعات، حيث أصبح يهتم أكثر بالأداء المستقبلي والمساهمة في تقييم الاحتمالات والمخاطر المستقبلية للمؤسسات، ومن بين أهم ملامح الدور المتزايد والإيجابي للتدقيق آليات التدقيق التي تؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركة وتحقيق أهدافها حيث يوجد نوعين من آليات التدقيق هما:

الفرع الأول: آليات التدقيق الداخلي

تتضمن مجموعة من الآليات الرقابية المصممة والمنفذة من داخل الشركة والتي تهدف إلى مراقبة وتوجيه قرارات الإدارة التي تتعلق بإدارة أنشطة الشركة من أجل تحقيق التوازن بين مصالح أعضاءها ومصالح وتعظيم ثروة الملاك والأطراف الأخرى التي لها علاقة مع الشركة.

وتتمثل هذه الآليات الداخلية في:

أ. **لجنة التدقيق**: لقد كان الهدف الأساسي من إنشاء فكرة لجنة التدقيق هو المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي، حيث تعتبر لجنة التدقيق حلقة وصل بين المدقق وإدارة الشركة، بالاضافة إلى عوامل أخرى اقتصادية أو محاسبية زادت من أهمية وجود لجان التدقيق.

أ–مهام لجنة التدقيق: تتلخص المهام الأساسية للجان التدقيق كما يلي:

– مساعدة مجلس الإدارة في القيام بمسئولياته القانونية حول إدارة الشركة، وتجاه المساهمين من خلال الحد من الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية المنشورة أو التي تم إعدادها لأغراض الإدارة.

– الحد من الغش والإخلال بالقوانين واللوائح وعدم الالتزام بالأخلاقيات المهنية والبيئية.

- تعزيز كفاءة وفعالية بيئة الرقابة الداخلية والخارجية.

- تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز درجة الثقة في المعلومات المالية والإفصاح المحاسبي العادل.

- تحقيق اقتصاديات المعلومات والحد من المعلومات الزائدة.

- تحقيق التناسق بين المعلومات المعدة والمتوافرة من طرف إدارة الشركة مع احتياجات الأطراف الخارجية من معلومات.

- الاشراف على أداء الإدارة من أجل التأكد من مدى التزامها بتطبيق القوانين والأخلاقيات والأعراف.

- تطوير السياسات المحاسبية وتعزيز فاعلية النظم المحاسبية وشفافية التقارير المالية.

ب-ضوابط تشكيل لجنة التدقيق في إطار الحوكمة: توجد مجموعة من الضوابط المتعلقة بتشكيل لجان التدقيق، والتي تمثل ركائز تمكن من إنجاز المهام المسندة إليها بكفاءة وفاعلية، مما ينعكس إيجابيا على تفعيل حوكمة الشركة، ومن بين أهم هذه الضوابط ما يلي:

- تحديد بصورة واضحة وتفصيلية لمسئوليات وسلطات لجنة التدقيق من خلال لائحة مكتوبة تبين اختصاصات وسلطات كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق في اختيار وتقييم وتغيير مدقق الحسابات.

- الخبرة والمهارة الكافية التي يجب أن تتحلى بها أعضاء لجنة التدقيق.

- فهم ووعي لجنة التدقيق لدورها في مجال حوكمة الشركة.

ت-دور لجنة التدقيق في تعزيز فعالية حوكمة المؤسسات:

تكتسي لجنة التدقيق دورا حيويا في تعزيز فعالية حوكمة المؤسسات، حيث تعمل على تحقيق ضمان جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وإضفاء مزيدا من الثقة من خلال الإشراف على عملية التدقيق

الداخلي أو الخارجي ومقاومتها لأية ضغوط أو تدخلات التي قد تمارسها الإدارة على عملية التدقيق، حيث أن وجود لجنة التدقيق يحقق مزايا كثيرة تساهم في تفعيل حوكمة الشركة مثل:

– زيادة مصداقية القوائم المالية وثقتها والتحقق من جودة المعلومات التي تتضمنها بالإضافة إلى تعزيز فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، مما يساهم في تدعيم القدرة التنافسية للشركة من خلال برامج تخفيض التكلفة تحسين جودة المنتجات وارتفاع الحصة التسويقية للشركة.

– تعزيز استقلالية وظيفة التدقيق وتحسين جودتها من خلال قيام لجنة التدقيق بمهمة ترشيح وتعيين وعزل مدقق الحسابات والاشتراك في تحديد أتعابه.

– الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي وتعزيز استقلالها.

– مساعدة مجلس الإدارة على الالتزام بمسئولياته القانونية باعتباره وكيل عن حملة الأسهم من خلال قنوات رسمية للاتصال بين اللجان التابعة لمجلس الإدارة من جهة، والمدققين الداخليين والخارجيين وهيكل الرقابة الداخلية من جهة أخرى.

– مساعدة مجلس الإدارة في ترشيد الوقت من خلال الابتعاد عن التفاصيل للمواضيع التي تمت مناقشتها بلجنة التدقيق والاهتمام بالمتغيرات الأخرى التي لها تأثير في اتخاذ القرار.

– تحقيق اقتصاديات حيث تحقق لجنة التدقيق منافع ووفرات تفوق بكثير أعباء بيئة الرقابة بالشركة.

– تدعيم وتعزيز ثقة المتعاملين بالبورصة مما ينجم عنه ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم وارتفاع ثقة البنوك والمقرضين للشركة، مما يترتب عليه انخفاض طلب الضمانات وشروط التمويل.

– تحقيق مزايا ضريبية لثقة مصلحة الضرائب في مصداقية التقارير المالية والبيئة الرقابية للشركة.

ب.التدقيق الداخلي:

يمثل التدقيق الداخلي أحد أهم الآليات التي لها دورا هاما في تفعيل حوكمة الشركة، ومن بين أهم المتطلبات الضرورية لتطوير وتحسين فعالية التدقيق الداخلي من أجل تعزيز دوره كآلية في تفعيل حوكمة المؤسسات ما يلي: [1]

- ضرورة إيجاد الضوابط التي تضمن استقلالية المدقق الداخلي مما يسمح بتحقيق كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي.

- التأهيل العلمي والعملي للمدقق الداخلي، بالإضافة إلى التعليم المستمر مما يسمح له القيام بالمهام المسندة إليه بكفاءة عالية.

- ضرورة قيام المدقق الداخلي بتخطيط عملية التدقيق مع مراعاة المخاطر الجوهرية واعداد برنامج للعمل ووضع تقرير مبدئي للمخاطر الملائمة للعملية محل التدقيق.

- قيام إدارة التدقيق الداخلي بتقييم حوكمة الشركة وتقديم تقرير دوري إلى لجنة التدقيق ومجلس الإدارة حول مدى التزامها بقواعد الحوكمة.

- الاستعانة بخبراء في مجال التدقيق الداخلي من خارج الشركة مما يزيد من جودة القوائم والتقارير المالية.

- الزيادة من أنشطة التدقيق الداخلي بحيث تساهم في استراتيجية الشركة وجودة قواعد أنظمة الحوكمة.

- وجود تنظيمات مهنية تتولى الاشراف على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي.

الفرع الثاني: آليات التدقيق الخارجي.

يكتسي التدقيق الخارجي دورا هاما وفعالا في الفكر الحوكمي حيث من خلاله يتم الرقابة على سلوك إدارة الشركة، والتحقق من كفاية الإفصاح والشفافية وجودة المعلومات الواردة بالتقارير المالية المنشورة، وهناك

[1] محمود السيد الناغي،"**المراجعة إطار النظرية والممارسة** "، مرجع سبق ذكره، ص75.

علاقات متشابهة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركة حيث ينبغي على مدقق الحسابات الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار آليات الحوكمة عند تخطيط عملية التدقيق حيث يقوم بتقييم هيكل الحوكمة في الشركة ومدى الاختبارات الأساسية، كما تؤثر الحوكمة على تقييم مخاطر التدقيق، وعلى قبول العملاء وتحديد مهام المدققين، كما توجد علاقة بين ضعف نظام الحوكمة وضعف نظام الرقابة الداخلية وزيادة حجم التلاعبات في القوائم المالية وانخفاض جودة التقارير المالية، كما يساعد التدقيق الخارجي على تفعيل العديد من مبادئ حوكمة الشركة، حيث يساعد في تحقيق المبدأ الأول والمتعلق بضمان وجود أساسي لإطار فعال لحوكمة الشركة، حيث يشجع هرا المبدأ على شفافية وكفاءة الأسواق المالية ولا شك أن عملية التدقيق الخارجي تؤدي إلى رفع مستوى الشفافية من خلال الإفصاح وإضفاء المصداقية والجودة والثقة على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، كما يساعد التدقيق الخارجي على تحقيق المبدأ الثاني من مبادئ الحوكمة المتعلق بحماية حقوق حملة الأسهم، وأيضا فيما يخص المبدأ الثالث المتعلق بالمعادلة المتكافئة عند الحصول على معلومات، وكذلك بالنسبة لتحقيق المبدأ السادس المتعلق بالإفصاح والشفافية حيث يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من الإفصاح السليم والكافي في الوقت المناسب بشأن المركز والأداء المالي وحوكمة الشركة، ولتحقيق هذا المبدأ يجب توفير ما يلي:

1-أن يشمل الإفصاح المعلومات المتعلقة بالعناصر التالية:

- نتيجة الأداء المالي والتشغيلي للمؤسسة.
- أهداف المؤسسة.
- حصص الأغلبية في الملكية وحقهم في التصويت.

– السياسة المتبعة في مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والمعلومات المتعلقة بمؤهلاتهم وعملية اختيارهم وأية وسائل أخرى خاصة بإدارة المؤسسة ومدى استقلاليتها عن مجلس الإدارة.

– التعامل مع الأطراف الأخرى التي لها علاقة مع المؤسسة.

2-يجب الإفصاح طبقا لمعايير الإفصاح المالي والإفصاح غير المالي وإعداد المعلومات بجودة عالية.

3-يجب إجراء عملية تدقيق سنوية من طرف مدقق مستقل كفء ومؤهل من أجل تقديم تأكيد موضوعي حول مدى عدالة المركز المالي وأداء الشركة في جميع العناصر المهمة، يتم تقديمه لمجلس الإدارة والمساهمين بالمؤسسة.

4-يجب على المدققين بذل العناية المهنية الواجبة أثناء قيامهم بالمهام المسندة إليهم حيث يجب أن يكونوا مسئولين أمام المساهمين وأمام المؤسسة.

5-توفير قنوات توصيل المعلومات لمستعمليها على نفس القدر من المساواة وبتكلفة اقتصادية وفي الوقت المناسب.

6-يجب تعزيز هيكل الحوكمة بمدخل فعال يوفر للمستثمرين التحليل والمشورة من طرف محللين أو وسطاء أو هيئات للتقييم، مما يسمح لهم باتخاذ القرارات على نحو متجرد من تعارض المصالح الذي له تأثير على التحليل والمشورة.

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق

المطلب الأول: ماهية جودة التدقيق

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم والعوامل المؤثرة على جودة التدقيق.

الفرع الأول: مفهوم جودة التدقيق

عرفت الجودة على أنها مدى المطابقة مع المتطلبات حيث تسعى المنظمات إلى مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الإنحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية إحتياجات الإدارة[1]، وتستند جودة التدقيق الداخلي إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة الداخلية وكذلك مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق للوصول إلى فعالية والكفاءة المناسبة في العمليات والقيود وبشكل مستمر ضمن المنظمة لغرض خدمة أهدافها وحماية الأصول.

وجودة التدقيق لا يخرج مفهومها عن المفهوم العام للجودة فهي مجموعة الخصائص النوعية للعملية التدقيقية التي تؤدي إلى خدمة أطرافآخرين بدرجة مقبولة، وعلى أساس هذا المفهوم العام عرف مهـــدي جـــودة التدقيق بأنهـــا "خصائص الأداء المهني للمدقق التي تشبع حاجات مستخدمي القوائم المالية ".[2]

تعرف جودة مهنة التدقيق بأنها:"قدرة عملية التدقيق على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، والحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين ".[3]

كما تعرف على أنها:"أداء خدمات التدقيق بكفاءة وفعالية عالية وفقا لمعايير والأحكام المهنية مع الاستقلالية في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش المكتشف وهذا من أجل تلبية توقعات واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق".[4]

---

[1] القاضي حسين،"**التدقيق مدخل نظري**"، الطبعة الأولى، منشورات جامعة دمشق،سوريا،2008،ص33.

[2] عبد الكريم محمود محمد،"**جودة التدقيق قراءة جديدة لمفهوم قديم** "، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الخامس 2014، ص 367.

[3] Mahdi salhi, "**an investigation of the effects of audit quality on occural reliability of listed companies on tahran stock exchange**", islamic university review of international comparative management, 2010, p941.

[4] موسى رحماني،فاتح سردوك،**مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة**، مجلة العلوم الإنسانية،مارس2014، ص 191.

عرفت أيضا على أنها:"الأداء بكفاءة وفعالية لعملية التدقيق وفقا للمعايير التدقيق المتعارف عليها مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية".

كما عرفتها الجمعية المحاسبية الأمريكية على أنها:عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية.[1]

تعبر جودة التدقيق عن قدرة المراجع في الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها.

ويمكن تعريف جودة التدقيق بأنها درجة الثقة التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية، كما يمكن تعريفها بأنها مقياس لمقدرة المراجع الخارجي على تقليل تحيز البيانات المحاسبية وزيادة دقتها.[2]

مما سبق يمكن تعريف جودة التدقيق على أنها إمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة لمؤسسة العميل من خلال الالتزام الأمثل بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بالمهمة،والعمل على تقديم توصيات لمعالجتها أو الحد منها من خلال اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني: أهمية جودة التدقيق

تنبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية:

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.

[1] بن بريكة عبد الوهاب، بودونت أسماء، "**تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق من وجهة نظر مراجعي الحسابات**"، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، العدد 08، جامعة بسكرة، الجزائر، أفريل 2016، ص192.

[2] د.عصام محمد الطويل، "**أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح**"، مقال منشور بتاريخ 14-02-2018، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة الأقصى، فلسطين، العدد التاسع، جوان 2018، ص78.

– المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجع.

– تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.

– تخفيض صراعات الوكالة وذلك من خلال عدم تماثل المعلومات وسيطرة الإدارة على المعلومة المالية للمؤسسة الناتج عن تعارض في المصالح القائم بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة،أي أن هناك علاقة طردية بين نظرية الوكالة وجودة التدقيق.[1]

– المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة المؤسسات أداة تنافسية جيدة.

– زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية إن تحسين جودة التدقيق تدعم الثقة في مصداقية القوائم المالية، وبالتالي زيادة ثقة المستخدمين للقوائم عند إتخاذ القرارات.

- **ماهية جودة التدقيق الداخلي**

في هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف جودة التدقيق الداخلي وتوضيح محددات جودة التدقيق الداخلي.

الفرع الأول:تعريف جودة التدقيق الداخلي

عرفت على أنها:"مدى المطابقة مع المتطلبات حيث تسعى المنظمات على مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة فيما يتعلق بجودة التدقيق الداخلي التي تستند إلى الأداء الجيد للنظام الرقابة الداخلية.

[1] صنهاجي هيبة، عوادي عبد القادر، عمامرة محمد العيد، **"أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي"**، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017، ص433.

وتعني كذلك مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطين بها بدرجة عالية من الكفاءة من خلال تحقيق الهدفين الرئيسيين للتدقيق الداخلي وهما:

- التقييم الدوري للسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية.
- التقييم الدوري للسياسات المالية والمحاسبية وكل المسائل المتعلقة بها والتأكد من أنها تسير حسب الخطة الموضوعة دون انحراف.

يرى أهل الاختصاص في مجال التدقيق الداخلي أن أفضل تعريف لجودة التدقيق الداخلي هو ذلك التعريف الذي ينظر للجودة على أنها تمثل التزام المدقق الداخلي بمعايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي، فتعريف جودة التدقيق الداخلي على أنها خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، يركز على إحدى نتائج الالتزام بمعايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي، أما تعريف جودة التدقيق الداخلي على أنها تخفيض الخطر الكلي للتدقيق ينقصه الدقة إلى حد ما، لأن مفهوم خطر التدقيق يركز على أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزه على أخطاء المدقق.

الفرع الثاني: محددات جودة التدقيق الداخلي

إن معايير التدقيق (SAS65) حددت محددات جودة التدقيق الداخلي كالتالي:

- ✓ متوسط سنوات الخبرة ونسبة المدققين الداخليين الخبراء في قسم التدقيق الداخلي(كفاءة).
- ✓ التقرير العائد إلى المدير العام التنفيذي للتدقيق (موضوعية).
- ✓ الزمن الذي يقضيه التدقيق الداخلي في مساعدة التدقيق الخارجي والوقت الذي يقضيه المدقق الداخلي في أداء المهام المالية التدقيقية (العمل المنجز).

كما تحدثت معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن (IIA) محددات جودة التدقيق الداخلي من خلال معايير الخواص، التي تتضمن الصفات الخاصة بالمؤسسات والأفراد الذين يؤدون أعمال التدقيق الداخلي ففي المعيار رقم 1100 أشارت إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون مستقلا وعلى المدققين الإتصاف بالموضوعية (النزاهة وعدم التحيز) أثناء تأدية عملهم.

أيضا المعيار رقم 1110 أشار إلى أنه على مدير التدقيق أن يتصل بمستوى إداري داخل المؤسسة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالاضطلاع بمسؤولياته.

وأشار المعيار 1210 الذي يحمل اسم البراعة بأن على المدقق امتلاك المعرفة والمهارات والكفاءة المطلوبة لتأدية مهامه.

إذا بشكل عام جودة التدقيق الداخلي تتحدد من خلال:

موضوعية واستقلال المدققين الداخليين العناية المهنية من خلال كفاءة العمل المنجز ومدته وأيضا التدقيق الداخلي وعدد مدققيها.

الفرع الثالث: مفهوم جودة التدقيق الخارجي

إن تعدد المستفيدين من جودة التدقيق الخارجي من جهة واختلاف طبيعتها من جهة أخرى وبالرغم من أهمية جودة التدقيق إلا أن الباحثين لم يحددوا لها تعريف موحد كما يمكن استخلاص مفهومين هما:

المفهوم العام الذي يتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمدقق والذي يحقق إشباعا لاحتياجاتهم في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة التدقيق.

المفهوم التشغيلي: يتحدد من خلال وجهة نظر المدققين فيما يتعلق بأداء مهمة التدقيق من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية، ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعية واتجاه درجة اكتشاف الأخطاء.

كما يمكن تعريف جودة التدقيق هو امتثال المدقق للمعايير المهنية وكل المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تحكم ممارسة المهنة والالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة.

وحسب نشرة معايير التدقيق رقم 04 التي اصدرها مجمع المحاسبين القانونيين عام 1974 فإن:"جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة شركات التدقيق."

الفرع الرابع: أهمية جودة التدقيق الخارجي

تعتبر الجودة مطلب أساسي في كل المنتجات والخدمات التي تقدم إلى مستعمليها، وبذلك فإن جودة التدقيق الخارجي لها أهمية كبيرة، نظرا للدور الذي يلعبه التقرير المقدم من المدقق الخارجي في اتخاذ قرارات مهمة من طرف مستعملي هذا التقرير، ولذلك وجب القيام بهذه المهمة بالجودة العالية والعناية المهنية اللازمة.

تختلف درجة أهمية جودة التدقيق الخارجي حسب الأطراف التي لها علاقة بالتدقيق الخارجي ويمكن حصرها في النقاط التالية:

- **المدقق الخارجي:** يرتكز اهتمام المدقق الخارجي على تحسين سمعته وشهرته ووضعه التنافسي في المجال عمله، من خلال القيام بعملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة.

- **الإدارة:** يرتكز اهتمامها بصفتها معدة للقوائم المالية على أداء عملية التدقيق لقوائمها المالية بجودة عالية لضمان سلامة مركزها المالي ومصداقية قوائمها المالية،والتي تدفعها بالضرورة إلى رفع قيمتها السوقية، والزيادة في قيمة الاسهم.

- **البنوك:** تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدققة، وبذلك فإن جودة التدقيق الخارجي سيكون لها أثر في اتخاذ البنوك والمؤسسات المالية للقرارات السليمة لتسهيل الحصول على الموارد المالية للشركات والحصول على تسهيلات.

- **الدائنون:** يهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة والمصادق عليها من طرف المدقق الخارجي بمنح تسهيلات إئتمانية بناءا على المعلومات الواردة في القوائم المالية، أين يكون لجودة التدقيق تأثير على قراراتهم.

- **الهيئات والأجهزة الحكومية:** تستخدم القوائم المالية المدققة لأغراض كثيرة كالتخطيط والرقابة وفرض الضرائب، حيث تسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم عملية التدقيق الخارجي بمستوى عال من الجودة لحماية النشاط الاقتصادي وكل الجهات التي لها علاقة بعملية التدقيق.

- **الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة:** تسعى كثير من هذه الجمعيات إلى التزام مكاتب التدقيق بالجودة في التدقيق الخارجي لتدعيم الثقة وتطوير المهنة والخدمات المقدمة.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

تختلف العوامل المؤثرة على جودة التدقيق باختلاف لتصورات فئات متعددة من معدي ومستخدمي القوائم المالية من جهة والأطراف الأخرى المختلفة التي تشكل بيئة المراجعة والتي تتكون من المراجعين أنفسهم من جهة أخرى.

فهناك من يرى أن هذه العوامل ترتبط بعملية المراجعة فضلا عن النواحي السلوكية وإجراءات المراجعة والتقويم.

وهناك من يرى الخبرة العملية والعلمية ونسبة الأتعاب التي يتلقاها محافظ الحسابات (المدقق) وأثر المنافسة بين المكاتب.

كذلك حجم الجهد المبذول وتحلي المراقب الحسابات ببعض الإلتزامات المطلوبة منه لضمان درجة عالية من جودة الأداء من خلال الإلتزام بالنزاهة والموضوعية إذ لا يجوز للمدقق القيام عمدا بتحريف الحقائق عند ممارسته مهنته، وكذا الإلتزام بالمعايير المهنية العامة وذلك من خلال بذل العناية المهنية الكافية.

الإلتزام بالمسؤوليات اتجاه الزبائن وذلك بالحفاظ على سرية العمل وعدم إفشاء السر المهني والإلتزام بالحياد والإستقلالية والعدالة مع جميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق ودون التحيز لأي منها.

الفرع الأول: جودة عملية التدقيق الخارجي والعوامل المحددة لها

تعد جودة التدقيق الخارجي من أبرز متطلبات حوكمة المؤسسات وباعتبارها تتأثر بعدة عوامل والتي سنتطرق إليها:

العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي والتي تتعلق بالمؤسسات:

1-استقلالية المدقق الخارجي

من أهم المعايير المحددة لجودة عملية التدقيق، فالتدقيق من دون استقلالية المدقق الخارجي لا معنى ولا فائدة له[1]، كما تعد نزاهة وموضوعية وحياد عمل المدقق الخارجي في الأمور التي تعرض عليه.

وأن استقلاليته تعد من أبرز المتطلبات التي تفرضها حوكمة المؤسسات وذلك نظرا لما توفره له من قدرة على النقد وإبداء الرأي بكل موضوعية ومصداقية حول البيانات المالية للمؤسسة.

زيادة على الضغوطات الاجتماعية والاقتصادية التي من شأنها أن تفقد المدقق الخارجي استقلاليته والتي يمكن إيجازها في النقاط التالية[2]:

- حصول المدقق على مزايا ومنافع اقتصادية ومالية: تعد زيادة درجة إستفادة المدقق الخارجي من المزايا الإقتصادية والمالية للمنشأة التي يدقق فيها بمثابة تهديدات وعراقيل تحط بمبدأ الإستقلالية والحيادية.
- تقديم بعض الخدمات الإدارية والإستشارية بالمؤسسات إلى جانب مهمة التدقيق.
- وجود علاقات قرابة بين المدقق وأصحاب الشركة.
- طول فترة عملية التدقيق مع الزبون وبالرغم من جانبها الإيجابي إلا أنها تعد بمثابة نقطة ضعف التي قد تؤثر سلبا على عمل المدقق الخارجي، كونها قد تساهم في توطيد العلاقة الشخصية بين المدقق

[1] Philip, E.Tetlock and Others, **Conflicts of interest and the case of auditor dependence**: **moral seduction and strategic issue cycling**, review Academy of management 2006, vol 31, n°1, 10-29, p13.

[2] David carassus, Nathalie gardes, « **audit legal et gouvernance d'entreprise**: **une lecture théorique de leurs relations** », Intervention au Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, Bordeaux, 29-30 septembre 2005, p p: 16-15.

الخارجي والاطراف التي لها علاقة بالشركة (أصحاب الحصص، المدراء، المديرين التنفيذيين...) والتي تؤثر بدورها على درجة استقلاليته.

- وجود ضغوطات اقتصادية: في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق للحصول على الزبائن وسعي بعض المنشآت للحصول على أراء مؤيدة لمواقفها.

عموما ولضمان جودة عملية التدقيق وتحقيق طموحات ومصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة وجب على الشركة الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية عند تعيين المدقق الخارجي[1]:

- يجب تعيين المدقق الخارجي من قبل المساهمين بما فيها لجنة التدقيق على أن لا يكون هناك أي تدخل من الإدارة التنفيذية لضمان استقلاله.
- يجب على إدارة الشركة ضمان الالتزام بالمعايير الاخلاقية عند تعيين المدقق الخارجي والأخذ بعين الاعتبار القواعد والقوانين وتوقعات أصحاب المصالح واحتياجات الشركة.
- يجب على الجهة المكلفة باختيار المدقق الخارجي الالتزام بمعيار الكفاءة عند ترشيحه (التأكد من المستوى العلمي، المهارة، الخبرة، القدرة على تحقيق الأهداف وطموحات الأطراف ذات المصلحة).
- إنشاء أنظمة لمراقبة جودة عملية التدقيق والمتابعة المستمرة والوقوف على كفاءاتهم وتقييم النتائج.
- ضمان التنسيق الفعال مع المدقق الخارجي ودراسة ملاحظاته وتوصياته والعمل بها.

[1] Féderation des experts comptables européens, « **auditor selection** »,publication of féderation des experts comptables européenes, octobre 2013,bruxelles,kingdom of belgium,p7.

الفرع الثاني: العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق الخارجي والتي تتعلق بالمدقق الخارجي

تتعلق هذه العوامل بالنواحي الشخصية والتنظيمية للمدقق الخارجي أثناء أدائه لمهامه من حيث درجة التزامه بالمعايير المهنية خلال قيامه بعملية التدقيق في المؤسسات والتي تحكم بدورها على جودة التدقيق والتي تنقسم إلى:

- معايير السلوك المهني
- معايير الفحص الميداني
- معايير مرتبطة بالتقارير

المطلب الثالث: أثر لجنة التدقيق على تفعيل الحوكمة في الشركات وتحسين جودة التدقيق

مما سبق نستنتج أن لجان التدقيق تعتبر أداة جيدة من أدوات الحوكمة في الشركات بل أحد الدعائم الأساسية لنجاح الحوكمة فيها والتي يتضح دورها في هذا المجال من خلال الآتي:

- تحقيق التنسيق الفعال مع المدققين الخارجيين من خلال تحديد مجال التدقيق ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر، هذا بالإضافة إلي التحقق من استجابة الإدارة لملاحظات وتوصيات مراقب الحسابات وهيئة سوق المال.

- تقييم النواحي المالية وذلك من خلال مراجعة آداء إدارة الحسابات والإدارة المالية وتقييم السياسات المالية للشركة.

- فحص وتقييم أعمال إدارة التدقيق الداخلية وذلك للتأكد من مدي كفاءة كل من برامج التدقيق الداخلي وكذلك كفاية فريق عمل التدقيق الداخلي للوفاء بالمهام المنوط بالقيام بها.

- تعيين أو عزل المدققين وكذلك الإشتراك في تحديد أتعاب.

- التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية ومدي الإلتزام بالقواعد والمعايير الموضوعة.

بالإضافة إلى ما سبق فإن الإختصاصات التي تقوم بها لجان التدقيق تسعى في النهاية إلى الحفاظ على حقوق المساهمين، وتعظيم ثرواتهم بشكل عادل، وكذلك دعم ومساندة مسئوليات أعضاء مجلس الإدارة وصولا إلى حوكمة رشيدة للشركات.

الفرع الأول: أثر تحسين جودة التدقيق الداخلي على حوكمة المؤسسات

إن الوسائل الحديثة والمهمة الناتجة عن التطور في التنظيم الاقتصادي والمالي للشركات تحتاج إلى وجود نظام رقابة فعال يمكنها من التنبؤ بالأخطار ومواجهتها، ولا يتم ذلك إلا من خلال إرساء هياكل سليمة لممارسة

حوكمة المؤسسات، وباعتبار التدقيق الداخلي أحد الآليات المهمة التي تعتمد عليها حوكمة المؤسسات، فإن تحسين جودته سيضمن حماية للأصحاب المصالح داخل المؤسسات والتي تكون عرضة للعديد من المخاطر التي تؤثر على ملأمتها المالية وبالتالي على حقوق المساهمين فيها.

خلاصة الفصل الأول:

يمكننا القول من خلال هذا الفصل أن جودة التدقيق هي عبارة عن أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفقا لمعايير مهنية صادرة عن منظمات مهنية بما يحقق للأطراف ذات الصلة الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق. ويتضح ذلك من خلال تطور مهنة التدقيق سواء على المستوى المهني أو الأكاديمي، ومع ظهور تحديات جديدة منها ما هو متعلق بالمؤسسة موضوع التدقيق ومنها ما يخص الجوانب التنظيمية والتسييرية لمهنة التدقيق في حد ذاتها وهذا ما يخلق رهانات لابد من أخذها بعين الغعتبار والعمل على تحسين جودة المهنة من خلال إيجاد السبل الأنجع لذلك، بحيث يمكن إعتبار تطبيق مبادئ الحوكمة واحدة من أهمها حسب البحوث الحديثة.

الفصل الثاني

دور التدقيق في مسار

تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات

تمهيد:

شهدت كبريات المؤسسات انتشار العديد من الفضائح المالية التي أدت إلى تعثرها في القرن الواحد والعشرين، بالرغم من الإهتمامات العديدة لحوكمة المؤسسات من سنة 1930م إلا أن إنتشار هذا المفهوم عرف نقلة نوعية بعد هذه الفضائح.

حيث نحاول من خلال هذا الفصل التركيز على أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات من خلال آلياتها الداخلية والخارجية مما يؤدي إلى التحكم في أداء المؤسسة وتحقيق أهدافها بالنظر إلى متطلبات أصحاب المصالح والأطراف ذوي العلاقة، ثم حاولنا التركيز على العلاقة المتبادلة بين نظام حوكمة المؤسسات وجودة التدقيق.

وللإلمام بهذا الفصل تم تقسيمه إلى ما يلي:

المبحث الأول: الإطار النظري والعلمي لحوكمة المؤسسات

المبحث الثاني: جهود المنظمات الدولية في وضع قواعد حوكمة الشركات

المبحث الثالث: واقع حوكمة الشركات في الجزائر

المبحث الأول: الاطار النظري والعلمي لحوكمة المؤسسات.

سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة ومعرفة تطور الحوكمة وأسباب ظهور الحاجة إليها:

المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام الحوكمة وأسباب ظهور الحاجة إليها

لقد أثبتت الانهيارات والفضائح المالية التي طالت كبريات المؤسسات في العالم والمدرجة في أسواق رأس المال بشكل خاص، في دول مثل الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة، وروسيا، واليابان ودول شرق آسيا فشل الأساليب التقليدية في منع مسببات تلك الانهيارات والفضائح، والتي كان لظهورها آثار مدوية ونتائج مدمرة، الأمر الذي دفع الجهات المعنية وعلى المستويين الوطني والدولي إلى إجراء دراسات معمقة لتحديد الأسباب الرئيسة التي كانت وراء حدوث الأزمات والانهيارات المشار إليها في أعلاه، والتي كانت ترتبط بشكل كبير بالجوانب المحاسبية والتدقيقية.

وكانت الحوكمة وآلياتها ثمرة هذه الدراسات لمنع حدوث مثل هذه الأزمات أو الحد منها في أقل تقدير، وذلك من خلال مجموعة من الآليات، من أبرزها الشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية وإعدادها وفقا للمعايير المحاسبية ذات الصلة، وكذلك تعزز دور وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي، وبخاصة ما يتصل باستقلالية هاتين الوظيفتين وتشكيل لجنة التدقيق من مجلس الإدارة للإشراف عليهما.

تكتسب الحوكمة في المؤسسات المملوكة للدولة أهمية خاصة، وذلك لأنها مازالت تؤدي دورا مؤثرا في النشاط الاقتصادي في العديد من دول العالم، ومنها العراق، وتمثل جزءا مهما من الناتج المحلي الإجمالي، وتوفر فرص العمل، فضلا عن إنها غالبا ما تكون مسيطرة في الصناعات ذات المنافع العامة، مثل الطاقة، والنقل والاتصالات وغيرها، وان أداء هذه المؤسسات ذو أهمية كبيرة لعموم المواطنين، هذا من جانب، ومن جانب آخر، إذا ما قررت الدولة خصخصة قسم من هذه المؤسسات، فان الحوكمة تعد متطلبا أساسيا من متطلبات الخصخصة، وذلك لتشجيع المستثمرين على شراء هذه المؤسسات والاستثمار فيها، وضمان الحصول على أكبر عائد ممكن من عملية الخصخصة، وذلك بمنع حالات الفساد المالي والإداري التي قد تكون مرتبطة بذلك.

الفرع الأول: نشأة وتطور فكرة حوكمة المؤسسات

تطورت حوكمة المؤسسات ومرت بالعديد من المراحل التي أثرت عليها، وكانت بدايتها غير المباشرة بتنبؤات سميث سنة 1776م التي ذكرها في كتابه ثروة الأمم حيث قال فيه : "انه من غير المتوقع من مديري الشركات المساهمة أن يشرفوا على الشركات كما لو أنه من يدير هذه الشركات هم نفسهم أصحابها، وذلك لأن المديرين يقومون بإدارة أموال غيرهم وليس أموالهم الشخصية، ومن المتوقع أن يكون هناك إهمال بشكل أو بآخر في إدارة شؤون هذه الشركات وفي مراجعة الحسابات والفساد المالي والإداري

والمحاسبي، بتواطؤ من مكاتب المحاسبة مع الإدارة التنفيذية لإخفاء انحرافاتها بالتلاعب والفساد في الحسابات.

وإذا بحثنا في الأدبيات الاقتصادية لحوكمة المؤسسات نجد أنه في عام 1932 كانا كل من Meanو Berle من أوائل من تناول فصل الملكية عن الإدارة حيث تأتي آليات حوكمة المؤسسات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي من الممكن أن تضر بالشركة وبالصناعة ككل[1].

وفي عام 1976 قام كل من " MecklingJensen and" بالاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة، ولاحق ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية التي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس إدارة المؤسسات، وبالتالي قدرة الدول على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس إدارة الشركات، وبالتالي قدرة الدول على جذب مستثمرين جدد سواء محليين أو أجانب وما يترتب على ذلك من تنمية اقتصاديات تلك الدول، وصاحب ذلك قيام العديد من دول العالم

[1] عبد الغاني دادن،أهمية حوكمة المؤسسات في ظل الأزمة المالية العالمية الراهنة، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة حمه لخضر، الوادي، العدد 2،جوان 2012، ص 167.

بالاهتمـــــام بمفهـــــوم حوكمـــــة عن طريـــق قيـــام كـــل مـــن الهيئـــات العلميـــة بها، والمشـــرعين بإصـــدار مجموعـــة مـــن اللـــوائح والقـــوانين والتقـــارير التي تؤكد على أهمية التزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ[1].

أما في المنطقة العربية فتعد جمهورية مصر الدولة العربية الرائدة في مجال تطبيق قواعد ومبادئ حوكمةالمؤسسات، وتشير الدراسات إلى أنه في عام 2001 تم الانتهاء من أول تقرير لتقويم حوكمة المؤسسات في مصر، والذي قام بها لبنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية كما أن هناك محاولات مماثلة في بعض الدول العربية الأخرى مثل لبنان، الأردن، تونس، المغرب وبعض دول الخليج الأخرى.[2]

الفرع الثاني: أسباب ظهور الحاجة لحوكمة المؤسسات:[3]

هناك جملة من الأسباب والتداعيات التي أدت الى ظهور الحاجة الى حوكمة المؤسسات، وتبوئها صدارة الأحداث والقضايا المرتبطة باقتصاديات دول العالم المتقدمة والناشئة منها على حد سواء يمكن تلخيصها فيما يلي:

أ. الأحداث الدولية:

[1] محمد اسماعيل مصطفى، حوكمة المؤسسات ومعالجة الفساد المالي والاداري، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص13.

[2] بن ميري مصطفى، التدقيق الداخلي ودوره في تدعيم مبادئ الحوكمة، مداخلة مقدمة للمشاركة في الملتقىالعلمي الوطني حول:المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائريةيوم 2017/11/30، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، المدية.

[3] صبايحي نوال، "واقع الحوكمة في دول مختارة –مع التركيز على التجربة الجزائرية–"، مؤتمر دولي، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2014، ص 110.

خلال العقدين الماضيين وقعت العديد من الأحداث الدولية، وضعت قضية حوكمة المؤسسات على قمة اهتمامات كل من مجتمع الأعمال الدولي والمؤسسات المالية الدولية، ومنها حالات الفشل الذريع مثل فضيحة بنك الائتمان والتجارة الدولي، وأزمة المدخرات والقروض في الولايات المتحدة والفجوة القائمة بين مكافآت الادارة وأداء الشركة، وكذلك أزمة جنوب آسيا عام 1997، التي وصفت بأنها كانت نتيجة أزمة ثقة في مكونات الادارة المالية للشركات والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين القطاعات الاستثمارية والمؤسسات والحكومة، كما انهارت شركات مثل شركة ENRON والتي تبعها مكتب Arthur et Anderson لمراجعة الحسابات، لقد جاءت ظاهرة الفضائح المالية لبعض كبريات المؤسسات العالمية لتؤكد أهمية ايجاد معايير لأفضل الممارسات والاجراءات في الإدارة والتنظيم والمراقبة والاشراف الفعال على شركات المساهمة، لضمان تحقيق الأهداف الموضوعة والالتزام بالأنظمة الداخلية والخارجية المنظمة لشؤون أعمال المؤسسات أو ما يطلق عليه بحوكمة المؤسسات.

ب. العولمة: يمتاز القرن الواحد والعشرين بأنه عصر العولمة التي تعني تحويل العالم إلى قرية صغيرة، وذلك باستخدام وسائل الاتصال المتطورة، التي تمكن الفرد عموما والمستثمر خصوصا من معرفة أحدث المستجدات العالمية في لحظتها، بالإضافة لحالات التكامل والاندماج التي تعيشها قارات كثيرة من العالم وما يرافقها من اجراءات مثل تحرير الاقتصاد وتدويله وتسهيل حركة رؤوس الأموال، بالإضافة إلى الحالة التنافسية التي فرضت على اقتصاديات دول العالم، هذا قد يتطلب وضع قواعد موحدة تحكم إدارة المؤسسات الاقتصادية تربط بين الشركة الأم والمؤسسات التابعة.

ج. العوامل الاقتصادية:

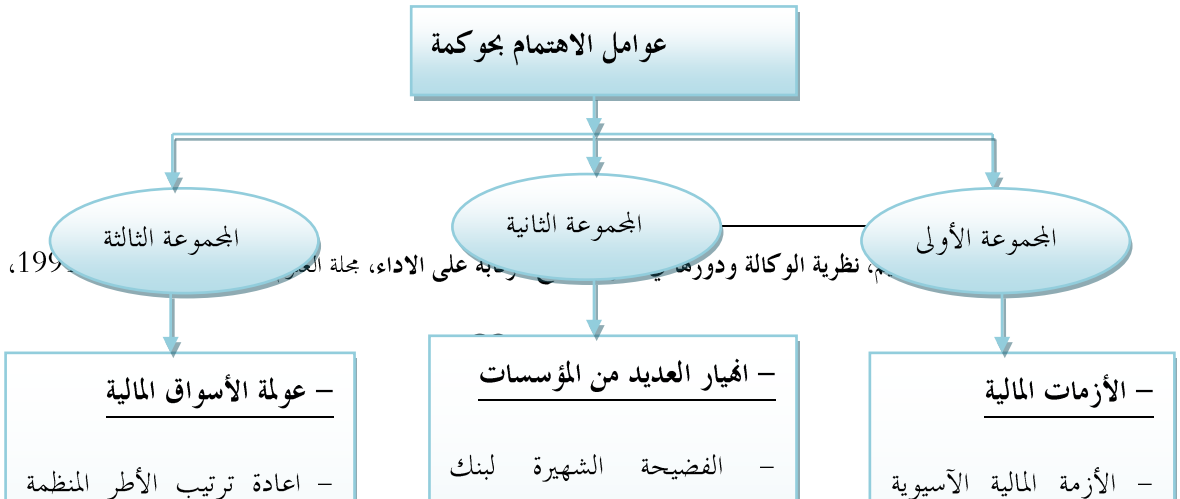
تتمثل هذه العوامل فيما تطمح اليه الحكومات الدول فيما يخص استقرار أسواق رأس المال لديها وجذب رؤوس الأموال، وتعزيز فرص العمالة وتحقيق أعلى معدلات نمو اقتصاد ممكنة وتنمية استثماراتها، بالإضافة إلى تحسين وتعزيز الثقة الدولية باقتصادياتها ومؤسساتها بغرض الاستفادة ما أمكن من المؤسسات والصناديق المالية الدولية.

د. نظرية الوكالة:

يعتبر الفصل بين الملكية والادارة من أهم العوامل التي أدت إلى ظهور نظرية الوكالة ويعتبر كلا من (بيرل وميتز) أول من تناول هذا الموضوع 1932م، في ندوة بعنوان **"المؤسسات الحديثة والملكية الخاصة"**، حيث أشارت الندوة إلى أن المنظمة صارت ضخمة الحجم، وأن هذا سيؤدي إلى الانفصال بين الملكية والرقابة مما قد ينجر عنه ما يعرف بنظرية الوكالة التي تعني الخطر الناجم عن استخدام المديرين لاستراتيجيات تتعارض تماما مع مصالح الملاك وتخدم أغراضهم الخاصة[1].

ويمكن تبويب العوامل التي أدت إلى زيادة الحاجة لحوكمة المؤسسات إلى ثلاثة مجموعات رئيسية وذلك حسب الشكل التالي:

الشكل رقم 2-01: عوامل الاهتمام بحوكمة المؤسسات



[1] **نظرية الوكالة ودورها في الرقابة على الاداء**، مجلة العلوم، 199، ص 89.

المصدر: بن الطاهر حسين، بوطلاعة محمد، دراسة أثر حوكمة المؤسسات على الشفافية والافصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول حوكمة المؤسسات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري 06-07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر –بسكرة.

وقد أكدت العديد من الدراسات على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات وأثرها في زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس إدارة المؤسسات، وبالتالي قدرة الدول على جذب مستثمرين محليين أو أجانب، وما يترتب على ذلك من تنمية اقتصادات تلك الدول، وصاحب ذلك قيام العديد من دول العالم والمنظمات الدولية بالاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات.

الفرع الثالث:تعريف حوكمة المؤسسات

لقد أصبحت حوكمة المؤسسات من المصطلحات الأكثر شيوعا في قاموس الأعمال العالمي الحديث، وهذا يثير تساؤلا " هل إن حوكمة المؤسسات مكون حيوي من مكونات منشآت الأعمال الناجحة أم إنها مجرد بدعة أخرى سوف تضمحل وتتلاشى عبر الزمن".

عرفتها منظمة التعاون الاقتصادية على انها مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين ادارة الشركة ومجلس ادارتها ومساهميها والاطراف ذات العلاقة بها[1]، كما تعرفها أيضا على أنها مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرها من المساهمين[2].

كما عرفتها مؤسسة التمويل الدولية IFCبأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسات والتحكم في اعمالها"[3].

عرفتها مبادرة Berlin بأنها " المجموعة الكاملة من الترتيبات التشريعية والمؤسسية التي تحدد الإطار التنظيمي الواقعي والقانوني لإدارة الشركة والإشراف عليها ".

تعمل الحوكمة على خفض مخاطر الشركة ورفع قيمة أسهمها في السوق بحماية مصالح كل الأطراف ذات الصلة بالشركة، وكذا الرفع من كفاءة القيادة في الشركة وتحسين جودة الانتاج، بالإضـــــافة إلـــــى

[1] عبد العزيز سفيان، "المراجعة الداخلية كرافد لتثبيت ركائز الحوكمة المؤسسية في المؤسسات الاقتصادية، المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية"، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، المنعقد بـــ 4-5 ديسمبر 2012.

[2] جبار عبد الرزاق،"الإلتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي حالة دول شمال إفريقيا"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا،العدد السابع،جامعة الشلف،ص76.

[3] جبار عبد الرزاق،نفس المرجع،ص76.

أنهـــا تساعد في حسن استخدام أصـــول المنشأة والعمل علـــــى تخفيض تكلفة رأس مال وتحقيق رغبات المجتمع وتطلعاته.[1]

عرفت حوكمة المؤسسات في تقرير cadbury كما يلي:"يعتمد اقتصاد دولة ما على ريادة وكفاءة المؤسسات، وهكذا فإن الفعالية التي تؤدي بها مجالس الادارات لمسؤولياتها تحدد الوضع التنافسي للدولة، وهذا هو جوهر أي نظام لحوكمةالمؤسسات"[2].

وعرف معهد المدققين الداخليين حوكمة المؤسسات في مجلة (Tone At The top) والصادرة عنه بأنها:"العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر المؤسسات والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة الشركة من خلال أداء الحوكمة فيها"[3].

من خلال التعاريف المذكورة سابقا ينظر إلى حوكمة المؤسسات على وفق هذه التعاريف كشبكة من العلاقات، ليس فقط بين الشركة ومالكيها owners، بل بين الشركة ومجموعة كبيرة من أصحاب المصالح الآخرين Stockholders (العاملين، والزبائنcustomers، والمجهزين، والمقرضينlenders، ...الخ)، فإنها تتلخص في حصر المفاهيم الأساسية التي هي بمثابة الأعمدة التي تركز عليها عملية الحوكمة

[1] د عصام محمد الطويل، أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح، مقال بمجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية، العدد التاسع جوان،2018،ص75.

[2] طارق عبد العال حماد، حوكمة المؤسسات مفاهيم تجارب ومتطلبات، الدار الجامعية،2007، ص11.

[3]The institute of internal auditors, the lessons that lie beneath, tone at the top, USA, 2002, p02.

وهي المساءلة، والشفافية، والنزاهة، والإنصاف ومسؤولية جميع الأطراف المشاركة وحماية حقوق جميع أصحاب المصالح في الشركة.

كما إنها تنسجم مع نظرية أصحاب المصالح، التي هي الشكل الموسع لنظرية الوكالة، وفي هذا السياق يأتي تعريف Cadbury الذي عرفها بأنها " تعنى بإقامة التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، بين الأهداف الفردية والجماعية، وان إطار حوكمة المؤسسات هنا لتشجيع الاستخدام الكفء للموارد وطلب المساءلة عن الوصايا عليها، وان الهدف هو الربط قدر الإمكان لمصالح الأفراد والمؤسسات والمجتمع كله".

عرفهاHitt et al حوكمة المؤسسات بأنها " تمثل العلاقات بين أصحاب المصالح، والتي تستخدم لتحديد الاتجاه الاستراتيجي للشركة والرقابة على أدائها، وان حوكمة المؤسسات في جوهرها تهتم بتحديد طرق لضمان اتخاذ القرارات الإستراتيجية في الشركة بشكل فعال.[1]

وللتأكيد على دور أصحاب المصالح في الإشراف على المخاطر وإدارتها في الشركة، يعرف كل من Hermansonو Rittenberg حوكمة المؤسسات بأنها "عمليات تتم من خلال إجراءات تتخذ من قبل أصحاب المصالح لتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها من خلال الإدارة ومراقبة مخاطر المنظمة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في انجاز أهداف الشركة

[1]Hitt, Michael A. et al., " Strategic Management: Competitiveness and Globlization" 5th ed., South-Western Thomson, 2003, p.308.

وحفظ قيمها، مع الأخذ بنظر الاعتبار إن أداء أنشطة الحوكمة يكون من مسؤولية أصحاب المصالح فيها، لتحقيق فعالية رعاية العهدة "[1].

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول ان الحوكمة تلخص في ثلاث جوانب متمثلة في:

- تعنى الحوكمة بوضع القوانين والمعايير التي تتضمن التحكم والسيطرة على الأمور.
- تعنى الحوكمة بمجموعة العلاقات بين مجلس الإدارة والملاك والمساهمين وأصحاب المصالح.
- تسعى الحوكمة إلى الحفاظ على حقوق المساهمين ورعاية مصالحهم بشكل عادل.

المطلب الثاني: أهمية حوكمةالمؤسسات ونماذجها

الفرع الأول: أهمية حوكمة المؤسسات

تكمن أهمية حوكمة المؤسسات في كونها عملية ضرورية لضمان تحقيق أهداف المؤسسات، لاسيما ما يتعلق بتفعيل دور الجمعيات العامة للمساهمين للاضطلاع بمسؤولياتهم، وحماية دورهم الرقابي على أداء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين في هذه المؤسسات، بما يكفل حماية حقوق أصحاب المصالح.

وتستمد الحوكمة أهميتها من اختصاصاتها بالجوانب التالية:

- تحقيق الحياد والاستقلال لكافة العاملين في المؤسسات في مختلف المستويات التنظيمية.

[1]Hermanson, Dana R. and Rittenberg, larry E," Internal Audit and Organizational Governance",The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003, P. 27.

- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن والاعتماد على الضوابط الوقائية التي تمنع حدوث الأخطاء، ومن ثم تفادي تكاليف حدوثها.
- جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية وتخفيض تكلفة التمويل.
- الحد من هروب رؤوس الأموال المحلية إلى الخارج وهجرتها.
- ضمان حصول المستثمرين على عائد مجز على استثماراتهم.
- زيادة النمو وتعظيم حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.
- ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وتعظيم القيمة السوقية للأسهم.
- تدعيم تنافسية المؤسسات في الأسواق المالية العالمية.
- التأكد من كفاءة تطبيق برنامج الخصخصة والاستخدام الأمثل لحصيلتها المالية.

ولا تقتصر أهمية الحوكمة على أولائك المتعاملين في أسواق رأس المال (بائعين، ومشترين، ووسطاء، وشركات معلومات، والموردين، والمقرضين، والممولين من المصارف وشركات التمويل، بل امتدت إلى منشات الأعمال، والحكومات والدول، والمؤسسات الدولية، خاصة بعد الانهيارات التي طالت كبريات المؤسسات في العالم، والمدرجة في أسواق رأس المال في دول مثل الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، وروسيا، واليابان ودول شرق آسيا، وكان لظهور هذه الفضائح آثار ونتائج مدمرة أدت إلى بروز أهمية الحوكمة.

لقد تعاظمت في الآونة الأخيرة أهمية حوكمة المؤسسات بشكل كبير لتحقيق التنمية وتعزيز الرفاهية الاقتصادية للشعوب. إذ برزت هذه الأهمية بعد الأزمة المالية الآسيوية 1997 – 1998، والانهيارات

والفضائح التي طالت كبريات المؤسسات، مثل شركة أنرون Enron للطاقة وما تلا ذلك من سلسلة اكتشافات تلاعب المؤسسات في قوائمها المالية التي كانت لا تعبر عن الواقع الفعلي لها، وذلك بالتواطؤ مع كبرى المؤسسات العالمية الخاصة بالتدقيق والمحاسبة، وهو ما جعل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD *[1] تصدر مجموعة من القواعد لحوكمة المؤسسات الخاصة في سنة 2004 ولحوكمة المؤسسات المملوكة للدولة في سنة 2005.

1. تقوم حوكمة المؤسسات أساسا على تحديد العلاقة بين المستثمرين ومجالس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وغيرهم، وتهدف إلى زيادة قيمة استثمارات حملة الأسهم إلى أقصى درجة ممكنة على المدى الطويل، وذلك عن طريق تحسين أداء المؤسسات وترشيد إتخاذ القرارات فيها.
2. ضمان عدم قيام مجلس الإدارة بئساءة استخدام سلطاتهم للإضرار بمصالح المساهمين.
3. تعظيم ثروة الملاك وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية.
4. الحصول على قوائم مالية للشركات تتسم بدرجة عالية من الشفافية أو الإفصاح.
5. الوصول إلى أفضل ممارسة للسلطة في الشركات.
6. أداة جيدة لتطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية من أجل تحديث وتطوير الإدارة.
7. محاربة الفساد المالي والإداري في المؤسسات وعدم السماح بوجوده أو عودته مره أخرى.

* Organization for Economic Cooperation and Development

8. تحقق ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركة بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى للعاملين فيها.

9. تفادي وجود أخطاء عمديه أو انحراف متعمد كان أو غير متعمد ومنع استمراره أو العمل على تقليله إلى أدنى قدر ممكن، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة.

10. تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج.

11. تحقيق قدر كاف من الإفصاح والشفافية في الكشوفات المالية.

12. ضمان أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.

كما تكمن أهمية حوكمة المؤسسات في كونها عملية ضرورية لضمان تحقيق أهداف المؤسسات، لاسيما ما يتعلق بتفعيل دور الجمعيات العامة للمساهمين للاضطلاع بمسؤولياتهم، وحماية دورهم الرقابي على أداء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين في هذه المؤسسات بما يكفل حماية حقوق أصحاب المصالح.

كما تظهر أهمية حوكمة المؤسسات في كونها تحقق التقدم الاقتصادي المنشود والنهوض لتحقيق التنمية الاقتصادية وتجنب الوقوع في مغبة الأزمات المالية، وذلك من خلال ترسيخ عدد من معايير الأداء، بما يعمل على تدعيم الأسس الاقتصادية في الأسواق وكشف حالات التلاعب والفساد المالي والإداري وسوء

الإدارة، بما يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين في هذه الأسواق، والعمل على استقرارها والحد من التقلبات الشديدة فيها.[1]

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) فترى إن الحوكمة أحد عوامل تحسين الكفاية الاقتصادية والنمو الاقتصادي بالإضافة إلى تعزيز ثقة المستثمرين، وان وجود نظام حوكمة فعال في أي شركة وفي أي اقتصاد بشكل عام، يساعد في توفير درجة من الثقة ضرورية لكي يعمل الاقتصاد بشكل جيد، ونتيجة لذلك تكون تكلفة رأس المال منخفضة، وان المؤسسات تشجع على استعمال الموارد بكفاية أكثر، وبذلك تعزز النمو الاقتصادي[2]، ويذهب رئيس البنك الدولي Wolfensohn أبعد من ذلك في تقييمه لأهمية حوكمة المؤسسات، إذ انه يقول " إن حوكمة المؤسسات مهمة ألان في عالم الاقتصاد كأهمية حكم البلدان (15)[3].

[1] Winkler, Adalbert, "Financial Development, Economic Groth andCorporate Governance" ,Working paper Series: Finance and Accounting, www.econpapers.repec.org/paper/frafranaf/12htm, p.18.

[2]Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)," Principles of Corporate Governance (Introduction), 2004,www.oecdorg, p.3.

[3]Shah, Asad Ali, " Auditing and Governance Framework for Private Sector in Pakistan", ADB/OECD Anti-Corruption Initiative for Asia-Pacfic Master Training Seminar, 2005. p.31.

فعلى الصعيد الإجتماعي فيذكر مركز الحوكمة في الجامعة التكنولوجية في سدني (UTS) *[1] إنها تهتم بتحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، ويشجع إطار حوكمة المؤسسات الاستخدام الكفء للموارد وضمان حق المساءلة عن السيطرة عليها، ويهدف إلى ربط مصالح الأفراد والمؤسسات والمجتمع بشكل عام، وفي ذات الاتجاه يؤكد .Hitt et al إن حوكمة المؤسسات ذات أهمية كذلك للشعوب، إذ يرغب كل بلد أن تزدهر وتنمو المؤسسات العاملة ضمن حدوده لتوفير فرص العمل أو الخدمات الصحية، والإشباع للحاجات الأخرى، ليس لتحسين مستوى المعيشة فحسب بل لتعزيز التماسك الاجتماعي.[2]

الفرع الثاني: نماذج الحوكمة

لقد حدد العديد من الباحثين والدارسين نموذجين رئيسيين للحوكمة، النموذج الأنجلو أمريكي والنموذج الألماني الياباني، حيث أن النموذج الأنجلو أمريكي يعتمد على توجهات السوق، بينما النموذج الألماني الياباني يعتمد على الشبكات السوقية، الجدول رقم 01 يوضح أهم الإختلافات بين النموذجين:

*University of Technology –Sidney.

[2]Hitt, Michael A, et al, op cit, p 309.

الجدول رقم 2-01: **أهم الإختلافات مابين نماذج الحوكمة الرئيسية**

الدول التي تعتمد هذا النموذج هي المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية والدول المرتبطة بها إقتصادياً	الدول التي تعتمد هذا النموذج هي المانيا واليابان والعديد من الدول الأوربية والدول المرتبطة بهم إقتصاديا
الميزة الرئيسية لهذا النموذج هو اعتماده على القواعد واللوائح المنظمة لسوق رأس المال.	الميزة الرئيسية لهذا النموذج هو وجود تدخل كبير من قبل كبار المستثمرين في المصارف والمؤسسات المالية.
الجانب الإيجابي لهذا النموذج هو تسليط الضوء على مصالح المساهمين والتدخل في إنتخابات المدراء التنفيذيين ودرجة إستقلالهم.	الجانب الإيجابي لهذا النموذج هو تبني الثقافة اليابانية في الإدارة وذلك من خلال إشراك المساهمين والعاملين في الوحدة الإقتصادية في إتخاذ القرار.
الجانب السلبي لهذا النموذج هو ضعف سيطرة المساهمين الصغار بسبب تشتتهم من ناحية وإتحاد	الجانب السلبي لهذا النموذج هو عدم وجود حماية قانونية لصغار المساهمين من سياسات الدول

المساهمين الكبار من ناحية أخرى.	الإقتصادية.
يتميز النموذج الألماني الياباني بعلاقته الوثيقة مع المصارف مما يعطي الوحدات الإقتصادية المتبنية لهذا النموذج حرية الوصول الى رأس المال بتكلفة أقل من نظيراتها من الدول المتبنية للنموذج الأنجلو أمريكي، مما يعني أن المشاريع التي سوف ترفض الممول الأنجلو أمريكي على أساس الربحية،فإنه سوف يوافق على الممول الألماني الياباني بسبب الموثوقية.	

المصدر:من إعداد الباحثة بالإعتماد على ثابت حسان ثابت،دور الحوكمة في تعزيز أداء المؤسسات المالية دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات المالية،مجلة إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية،العدد السادس،الجزائر،ص53.

الفرع الثالث: خصائص وأهداف حوكمة المؤسسات.

1. خصائص حوكمة المؤسسات:

تتصف حوكمة المؤسسات بمجموعة من الخصائص تعد الركائز الأساسية التي إن غاب أحدها فقد المفهوم معناه هذه الخصائص تتمثل في:[1]

- الإنظباط: باتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- الشفافية: بتقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث
- الإستقلالية: لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوط
- المساءلة: وهي قاعدة تقضي بمحاسبة متخذي القرارات في الشركة أو الذين ينفذون الأعمال عن نتائج قراراتهم وأعمالهم تجاه الشركة والمساهمين وإيجاد آلية لتحقيقها.

[1] طارق عبد العال حمادة،"**حوكمة المؤسسات: مفاهيم، مبادئ، تجارب**"، دار الطباعة بالقاهرة، مصر، 2005، ص 12.

- المسؤولية: وتكون المسؤولية أمام جميع الأطراف من ذوي المصلحة في المؤسسة ويتحقق ذلك من خلال عدم قيام مجلس الإدارة الإشراف بدور تنفيذي ،وجود أعضاء لمجلس الإدارة مستقلين ومن غير الموظفين، الاجتماعات الدولية والكاملة لمجلس الإدارة، وجود لجنة مراجعة ترشح المراجع الخارجي وتراقب أعماله، بالإضافة إلى مراجعة تقارير المراجعين الداخليين والإشراف على أعمال المراجعة الداخلية واحترام حقوق كل المجموعات ذات المصلحة.
- المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى الشركة كمواطن جديد.

الشكل رقم2-02: خصائص حوكمة المؤسسات

الانضباط	الشفافية	الاستقلالية	المساءلة	العدالة	المسؤولية	المسؤولية الاجتماعية
⇩	⇩	⇩	⇩	⇩	⇩	⇩
اتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح	تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث	لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوط	إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة	المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة	يجب إحترام حقوق مختلف المجموعات	النظر للشركة كمواطن جيد

المصدر:طارق عبد العال حماد، حوكمة المؤسسات شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب،المتطلبات)،الدار الجامعية،مصر،الطبعة الثانية،

2007-2008،ص25.

2. أهداف الحوكمة:

تهدف قواعد الحوكمة إلى:

- تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة إدارة الشركة من خلال حماية حقوق المساهمين وكافة حملة الوثائق.
- مراعاة مصالح العمل والعمال والابتعاد عن تسبيق المصلحة الخاصة على المصلحة العامة بما يؤدي إلى تنمية الاستثمار وتعظيم الربحية وإتاحة فرص عمل جديدة.
- العمل على مساءلة ومحاسبة المسؤولين ومحاربة الفساد الإداري والمالي في المؤسسة بكل صوره.
- كبح مخالفات الإدارة المحتملة وضمان التناغم الفعال بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين.
- اظهار الشفافية وتعزيز القابلية المحاسبة.

المطلب الثالث: مبادئ حوكمة المؤسسات

تعد حوكمة المؤسسات بمثابة مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحكم وتوجه وتسيطر على الإدارة بما يعود بالفائدة على جميع الأطراف، تستند تلك المبادئ إلى تجارب الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "OCED" حيث قامت المنظمة بإنشاء فريق عمل متخصص لوضع تلك المبادئ، كما تمت الاستفادة من إسهامات عدد من الدول غير الأعضاء وكذا إسهامات البنك الدولي.

كما تعد هذه المبادئ بمثابة نقاط مرجعية تضم عددا من العناصر المشتركة في ضوء حدوث تغيرات كبيرة في الظروف والتي تعد أساسا لحوكمة المؤسسات.

الفرع الأول: مبادئ حوكمة المؤسسات وفق منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية

وعموما تتمثل المبادئ الدولية لحوكمة المؤسسات حسب "OCED" لعام 2004 النواحي التالية:(6)

أولا: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات: حيث تعمل الحوكمة على ضمان شفافية وكفاءة الأسواق المالية بما يتوافق مع حكم القانون، مع تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

ثانيا: حقوق المساهمين: يتعين أن يكفل إطار أساليب ممارسة حوكمة المؤسسات حماية المساهمين حيث أن لهم حقوق ملكية معينة وهي: الحق في تأمين طرق تسجيل الملكية، الحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، الحق في الحصول على نصيب من الأرباح، حق المشاركة في التصويت في الجمعيات العامة للمساهمين، الحق في نقل أو تحويل ملكية الأسهم، الحق في الحصول على مختلف المعلومات الضرورية المتعلقة بنشاط الشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة.

ثالثا: المعاملة المتكافئة للمساهمين: تضمن الحوكمة تحقيق المساواة في معاملة كافة المساهمين بما فيهم الأقلية والمساهمين الأجانب، حيث يجب أن يحصل الجميع على الحقوق نفسها كما ينبغي أن تتوفر للجميع القدرة على الحصول على المعلومات.

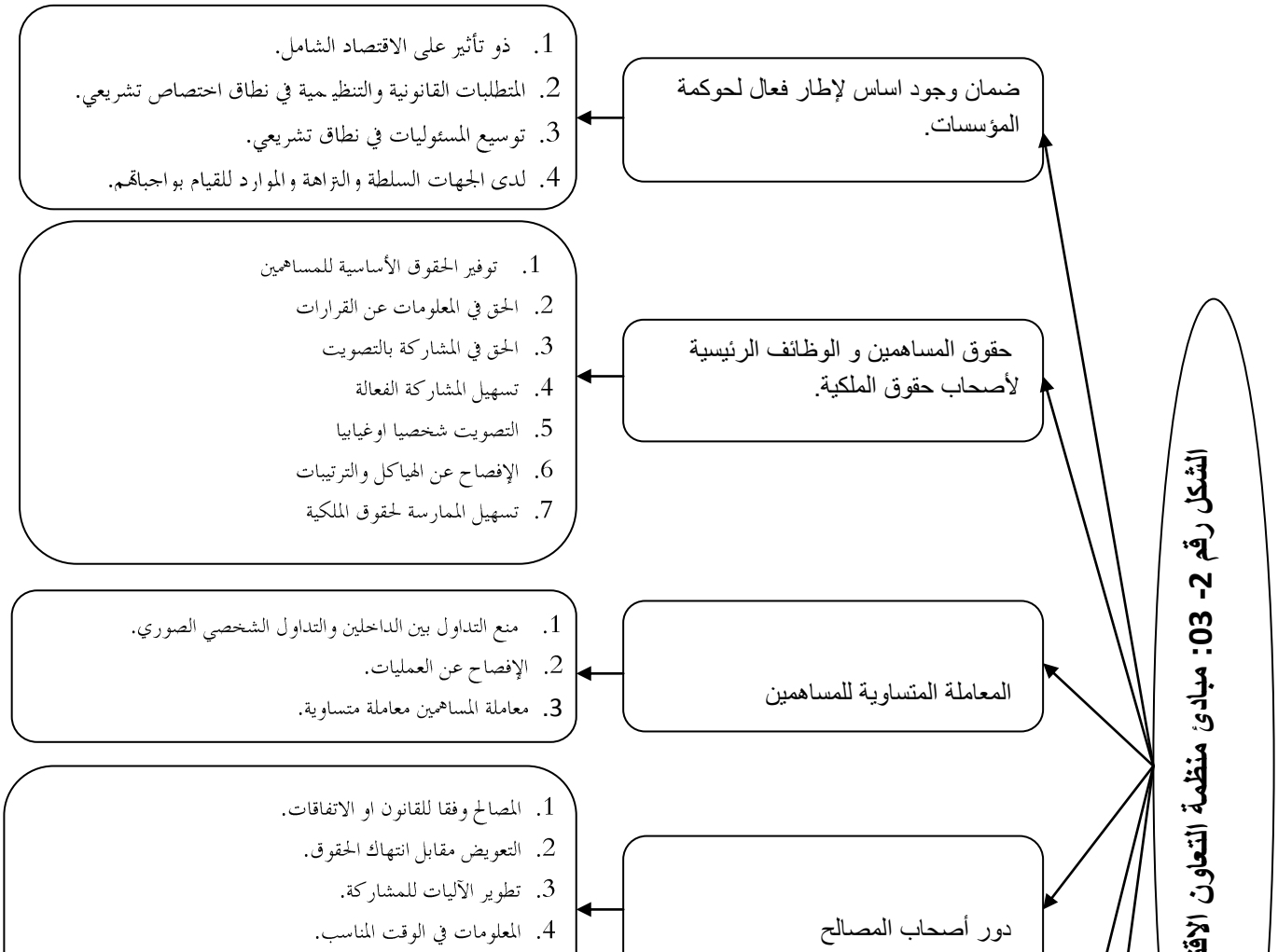
رابعا: دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات: يجب أن ينطوي إطار حوكمة المؤسسات على اعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي تم إقرارها وفقا للقانون وأن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بينهم وبين الشركة وتمكينهم من الاطلاع على المعلومات المطلوبة.

خامسا: الإفصاح والشفافية: تضمن حوكمة المؤسسات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل الخاصة بتأسيس الشركة وهذا بتوفير معلومات عن: النتائج المالية والتشغيلية للشركة، أهداف الشركة، أعضاء مجلس الإدارة، الرواتب والمزايا الممنوحة لكبار المسؤولين، وهياكل وسياسات حوكمة المؤسسات.

جدير بالذكر أنه يجب إعداد ومراجعة المعلومات وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية وأيضا بمتطلبات عمليات المراجعة، بهدف إتاحة التدقيق الموضوعي للأسلوب المستخدم في إعداد القوائم المالية وصياغة التقارير المالية.

سادسا: مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يتيح أسلوب ممارسة حوكمة المؤسسات الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه المؤسسات، كما يجب أن يكفل المتابعة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين.

و تشمل هيكل مجلس والإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف علىالادارة التنفيذية.



الشكل رقم 2- 03: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي

المصدر:محمد مصطفى سليمان،دور حوكمة المؤسسات في معالجة الفساد المالي والإداري"دراسة مقارنة"، الدار الجامعية،الإسكندرية،2009،ص50.

الفرع الثاني: مبادئ حوكمة المؤسسات وفق مؤسسة التمويل الدولية:

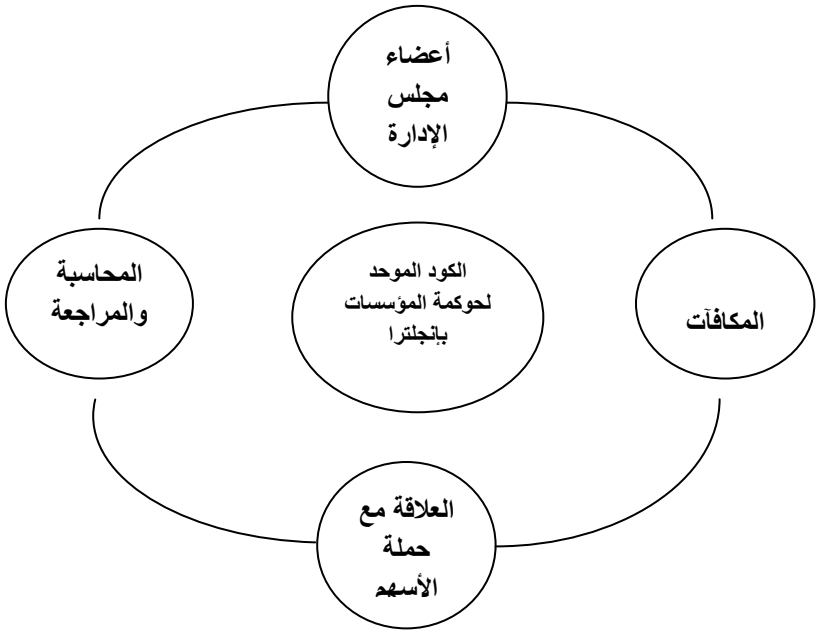
وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 موجهات وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحكومة في المؤسسات على تنوعها سواء كانت مالية أو غير مالية، و ذلك على مستويات أربعة جاءت كالتالي:

- الممارسات المقبولة للحكم الجيد.
- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد والجديد.
- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد.

- القيادة.

الفرع الثالث:مبادئ حوكمة المؤسسات وفق الكود الموحد لحوكمة المؤسسات بإنجلترا: في جويلية 2003 أصدر مجلس إعداد التقارير المالية (FRC) بانجلتر الكود الموحد لحوكمة المؤسسات ويحتوي هذا الكود على مجموعة من المبادئ والاشتراطات اللازمة والتي توضح طريقة تعيين أعضاء مجلس الإدارة واستقلاليتهم وكيفية تقييم عملهم، وذلك بالإضافة إلى توضيح كيفية تحديد مستوى المكافآت التي يحصلون عليها وفيما يتعلق بالمحاسبة والمراجعة يحتوي الكود الموحد على مجموعة من المبادئ المتعلقة بإعداد التقارير المالية للشركة والمحافظة على وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، التأكيد على ضرورة إنشاء لجنة المراجعة مع توضيح الدور الهام الذي يجبأن تقوم به، أما فيما يتعلق بحملة الأسهم فيوضح الكود طبيعة العلاقة بينهم وبين الشركة مع التركيز على كيفية قيام حملة الأسهم بمباشرة حقوقهم كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم 2-04:مبادئ حوكمة المؤسسات وفق الكود الموحد لحوكمة المؤسسات بإنجلترا.



المصدر:من إعداد الطالبة بالإعتماد على مكتسبات قبلية.

الفرع الرابع: مبادئ لجنة بازل

وضعت لجنة بازل في عام 1999 إرشادات خاصة بالحوكمة الخاصة في المؤسسات المصرفية وهي تركز على النقاط التالية:[1]

- قيم الشركة ومواثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير.

- إستراتجية للشركة معدة جيدا والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك.

- التوزيع السليم للمسئوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس.

- وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدقق الحسابات والإدارة العليا.

- توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات(Checks& Balances).

[1] البنك الأهلي المصري،"**أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات**"، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد 55، القاهرة، 2003، ص11.

- مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة وأيضا بالنسبة للمدريين أو الموظفين.

- الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات عناصر آخرى.

- تدفق المعلومات بشكل مناسب سواء من الداخل أو الخارج.

المطلب الرابع: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات ومحدداتها

الفرع الأول: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات

تشترك أربعة أطراف رئيسية في تطبيق الحوكمة السليمة للشركات وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق قواعدها:[1]

[1] ميرة عثماني،**أهمية تطبيق الحوكمة في البنوك وأثرها على بيئة الأعمال مع الإشارة إلى حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية

1.6. المساهمون: إنّ هؤلاء المساهمون هم في الحقيقة مجموعة من المستثمرين الذين قرروا استثمار أموالهم في نشاط شركة ما وبالتالي فإنّ مصلحتهم المباشرة تتمثل في الحصول على أعلى عوائد نقدية ممكنة للأسهم بالإضافة إلى إمكانية المحافظة على القيمة الحقيقية للأسهم أو مضاعفتها في السوق وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم، ويمكن للمساهمين التصويت لتغيير لوائح الشركة أو رفض التغييرات حول الاندماج أو البيع، وعدا هذا لا يكون للمساهمين أي حقوق تتمثل في اتخاذ قرارات مباشرة بالنسبة لإدارة نشاط الشركة.

2.6. مجلس الإدارة: وهم من يمثلون المساهمين وأيضاً الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين توكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم.

كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، وقد بينت المبادئ العالمية للحوكمة بأنّ أعضاء مجلس الإدارة يضطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم وهما:

أ. واجب العناية اللازمة: ويتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقضاً وحذراً وأن يبذل الجهد والحرص والعناية اللازمة في اتخاذ القرار وأن يعمل على أن يتوفر في الشركة إجراءات وأنظمة كافية وسليمة، وأن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الموضوعة.

والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة،2012/2011، ص 16-17.

ب. واجب الإخلاص في العمل: ويشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين والمعاملات مع الأطراف ذات المصالح ووضع سياسات ملائمة للرواتب والمكافئات وغير ذلك.

3.6. الإدارة: تُعرف بعض الأدبيات الاقتصادية "الإدارة" على أنّها: "مجموعة من الأفراد المرتبطين فيما بينهم بعلاقة وكالة محددة تتجدد سنوياً من قبل المساهمين، ولمجلس الإدارة بمقتضى عقد الوكالة اتخاذ ما يراه من قرارات تحقق أهداف الشركة"، وهذا التعريف يطرح نقطتين:

- ❖ الإدارة يتم تعيينها من قبل المساهمين.
- ❖ رضا المساهم هو أساس بقاء الإدارة واستمرارها في العمل وتعتبر الإدارة هي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

4.6. أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل: الدائنين الموردين، والعمال، ويجب ملاحظة أنّ هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان إلاّ أنهم في مجموعهم يشكلون أطرافاً مهمة في معادلة العلاقة في الشركة، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وبدونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمون تحقيق الاستراتيجيات الموضوعة للشركة فالدائنون مثلاً هم الذين يقومون بتموين الشركة في حين يقوم العمال بالإنتاج.

كما يمكن تلخيص هذه الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات حسب الشكل التالي:[1]

الفرع الثاني: محددات حوكمة المؤسسات

لكي تتمكن المؤسسات من الاستفادة من مزايا تطبيق قواعد الحوكمة يجب أن تتوافر مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لقواعد حوكمة المؤسسات، وتنقسم هذه المحددات إلى مجموعتين:

أولا:المحددات الخارجية: وقد يختلف من دولة لأخرى وهي تتمثل في:

- القوانين واللوائح التي تنظم العمل في الأسواق مثل قوانين المؤسسات وقوانين سوق المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس وأيضا القوانين التي تنظم المنافسة والتي تعمل على منع الاحتكار.

- وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع المؤسسات على التوسع والمنافسة الدولية.

- كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات وذلك عن طريق إحكام الرقابة على المؤسسات.

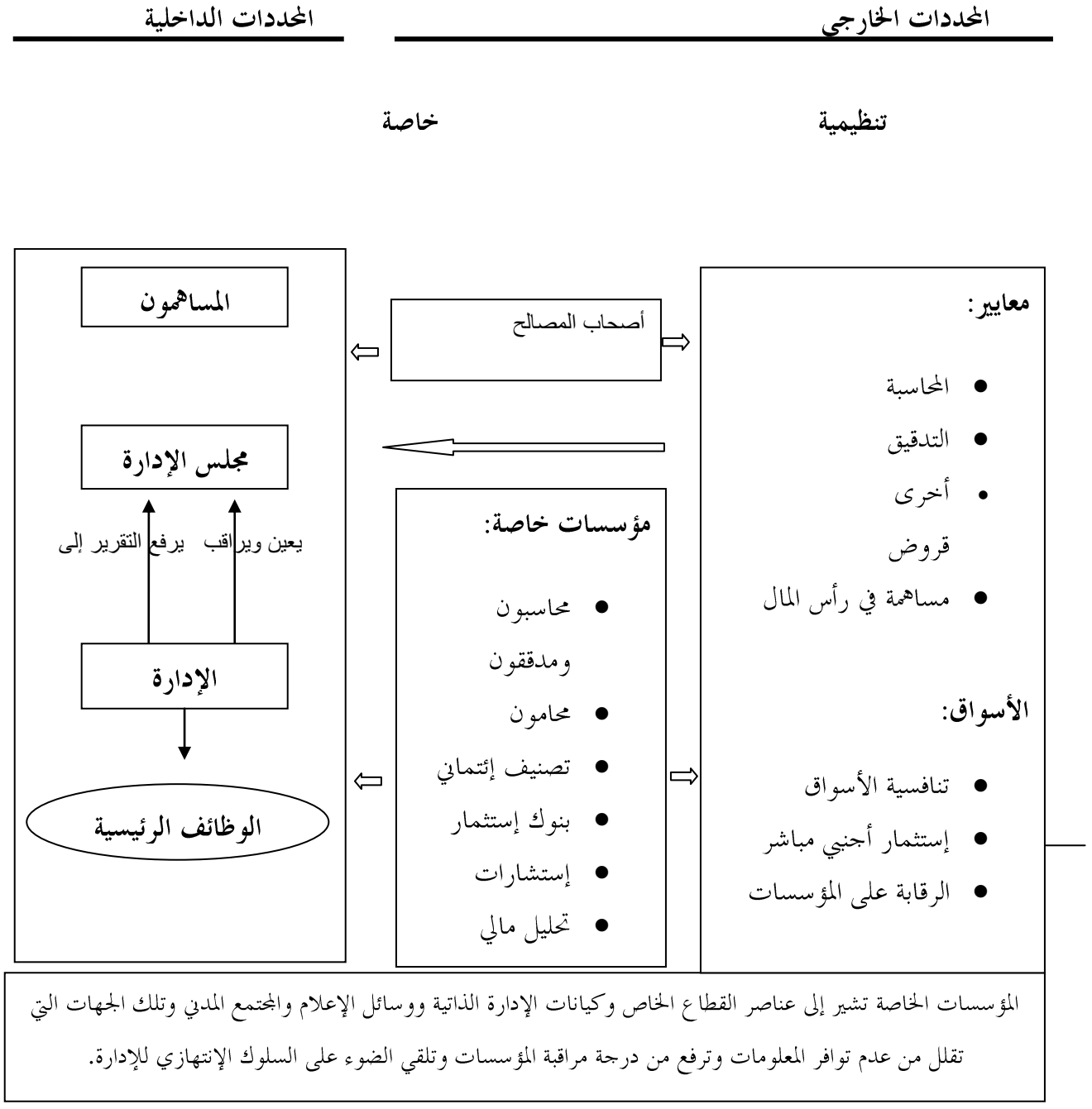
والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها وأيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام المؤسسات.

[1] فاتح غلاب، "**تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة**"، دراسة لبعض المؤسسات الإقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2010-2011، ص 10.

– دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة وتتمثل المؤسسات الحكومية في جمعيات المحاسبين والمدققين ونقابات المحاميين على سبيل المثال.

ثانيا:المحددات الداخلية: تشمل القوانين واللوائح داخل الشركة وتتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركة، وتوزيع المسؤوليات والسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات مثل مجلس الإدارة والإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، وذلك بالشكل الذي يؤدي إلى عدم وجود تعارض في المصالح بين هذه الأطراف بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل.

الشكل رقم 2-05: محددات حوكمة المؤسسات



المؤسسات الخاصة تشير إلى عناصر القطاع الخاص وكيانات الإدارة الذاتية ووسائل الإعلام والمجتمع المدني وتلك الجهات التي تقلل من عدم توافر المعلومات وترفع من درجة مراقبة المؤسسات وتلقي الضوء على السلوك الإنتهازي للإدارة.

المصدر: محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، 2007، ص 04،

http:// www.shatharat.net/veb/show thread.php.2010/09/16

المبحث الثاني: جهود المنظمات الدولية في وضع قواعد حوكمة المؤسسات

المطلب الأول: أهم جهود المنظمات الدولية الرامية لوضع قواعد الحوكمة

هناك ثلاث منظمات دولية بذلت جهودا ملموسة في وضع قواعد حوكمة المؤسسات هي البنك الدولي صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالإضافة إلى لجنة بازل المختصة بالإشراف على البنوك، حيث تعتبر المعايير التي وضعتها تلك المنظمات هي الأساس الذي تتبناه معظم الدول عند وضع قواعد الحوكمة الخاصة بها.

الفرع الأول: لجنة بازل

أصدرت لجنة بازل للإشراف على البنوك في شهر سبتمر 1999م نشرة بعنوان " تحسين الحوكمة المؤسسية للبنوك 1999 (anhancing corporate governance for banking organizations كجزء من الجهود المستمرة للتطرق لمواضيع الإشراف البنكي، وقد نشطت هده اللجنة للحصول على الخبرة الإشرافية المجمعة من أعضائها وغيرهم والتي تمثلت في إصدار توجيه إشرافي من أجلتسريع ممارسات بنكية آمنة ومعقولة، حيث لا يمكن أن يعمل الإشراف بشكل جيد إذا لم تكن الحوكمة المؤسسية تعمل حسب الإطار المخطط لها.

وبالتالي فإن المشرفين في البنوك لهم مصلحة قوية في ضمان وجود حوكمة مؤسسية فعالة في كل منظمة بنكية، و الخبرة الإشرافية تشدد على ضرورة وجود المستويات المناسبة للمساءلة وفحص الأرصدة في كل بنك.

فالحوكمة المؤسسية المقبولة تجعل من عمل المشرفين أكثر سهولة كما أنها يمكن أن تساهم في إيجاد علاقات عمل تعاونية بين إدارة البنك والمشرفين وقد أصدرت لجنة بازل عدة أوراق عمل حول مواضيع محددة، حيث تم فيها التركيز على أهمية الحوكمة المؤسسية وتشمل هذه الأوراق مبادئ إدارة مخاطر معدل الفائدة تحسين شفافية البنك إطار لنظم الرقابة الداخلية في المنظمات البنكية مبادئ إدارة مخاطر الإئتمان.[1]

الفرع الثاني: البنك الدولي

على الرغم من أن البنك الدولي يشجع دائما الدول النامية على تبني أفضل الممارسات الدولية والقيام بالإصلاحات القانونية والتشريعية، إلا أنه لا يعمل في مجال وضع المعايير أو تحديد القواعد ذلك أنه يعطي الدعم المناسب على المستوي المحلي والإقليمي والعالمي:[2]

أولا: المستوى المحلي

دعم البنك الدولي مجموعة من التقويمات التي تقوم بها الدولة بنفسها والتي تحدد على أساسها مواطن القوة والضعف فيما يختص بحوكمة وإدارة المؤسسات مما يساعد تلك الدول على ترتيب أولوياتها، والهدف من التقويم دعم الإصلاح التشريعي وفي الوقت ذاته تبني الأعمال التطوعية من القطاع الخاص، الأمر الذي يتفق مع إطار البنك الدولي العام للتنمية الشاملة، الذي يؤكد على الإدارة الجيدة للشركات كعامل أساسي

[1] معراج عبدالقادر هواري، أحمد عبد الحفيظ امجدل، "**الحوكمة المؤسسية فيالقطاع البنكي والمالي ودورها في إرساء قواعد الشفافية**"، ص 20،2010/02/10.

http:// jpsdirectory.brinkster.net/forum/forum_poste.asp ?tid=2045

[2] أمين السيد أحمد لطفي، "**أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين**"، الدار الجامعية، القاهرة، 2002/2001، ص749-750.

للتنمية ويؤكد الإطار العام على أهمية القطاع الخاص" المحلي والأجنبي " كأحد العناصر الأساسية في عملية التنمية أيضا يدعو إلى إشراك الأطراف المعنية في وضع وتنفيذ إستراتجية شاملة للإصلاح.

ثانيا: المستوى الإقليمي

اشترك البنك الدولي مع بعض الوكالات الدولية الأخرى في رعاية مجموعة من النقاشات التي تخاطب المسؤولين الحكوميين والمشرعين والمنظمين والمؤسسات المحلية والأجنبية والمستثمرين ووكالات التصنيف، لمساعدة الوصول إلى رأي يتفق عليه بالإجماع بخصوص الإصلاح.

ثالثا: المستوى العالمي

فقد عمل البنك مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لتوسيع دائرة قواعد إدارة المؤسسات خارج دول المنظمة وقد وقع البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مذكرة تفاهم في الحادي والعشرين من جوان 1999 وذلك لرعاية المنتدى الدولي لقواعد حوكمة المؤسسات، وكان الهدف الرئيسي للمنتدى هو مساعدة الدول ذات الدخول المنخفضة والمتوسطة على تحسين المعايير التي تستخدمها لإدارة المؤسسات بتبني روح المغامرة في مجال الأعمال والمساءلة وتشجيع العدل والشفافية وتحمل المسؤولية، كما توصل البنك الدولي بعد مشاورات مع المنظمات الأخرى إلى وضع نموذج لتقوية نظم حوكمة المؤسسات في الدول النامية، وقد صمم هذا النموذج بحيث يتيح فرصة تقويم نقاط القوة والضعف في مختلف الأسواق، وهذا التقويم سوف يسهم في التقرير الذي يعده البنك الدولي وصندوق النقد الدولي عن الالتزام بالمعايير والقواعد (ROSC) الذي يلخص المدى الذي وصلت إليه الدول في الالتزام ببعض المعايير المعترف بها دوليا.

تتلخص المكونات الأساسية لقواعد حوكمة المؤسسات حسب البنك الدولي في الإعسار وحقوق الدائنين بجانب الشفافية [1].

- **الإعسار وحقوق الدائنين:**

نظم الإعسار توفر مجموعة من القواعد المنصوص عليها مسبقا والمؤسسات التي تعمل في مجال الإعسار وعمليات التصفية أو إعادة التأهيل التي تنتج عن ذلك للشركة المعسرة وتوزيع النتائج المالية بين الأطراف المعينة، كما تتيح نظم الإعسار أيضا للمقرضين الحصول على تقرير أكثر دقة على مخاطر السعر وتشجع على أن يكون الإقراض في صورة تدفق للأموال بدلا من أن يكون عملية إقراض توجهها العلاقات أو السياسة وتوجه المديرون لتخصيص الموارد القليلة بكفاءة.

- **الشفافية في نظم المحاسبة والتدقيق:**

من أ جل الحصول على تقارير مالية للشركة تكون شفافة وتقدم في وقتها ويعتمد عليها وكجزء من التقارير الخاصة بمبادرة الالتزام بالمعايير والقواعد (ROSC)، يقوم البنك الدولي بمراجعة مدى الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق في عدد من الدول ويهدف هذا العمل إلى وضع أساس لمقارنة الأساليب المتبعة عدد من الدول.

الأكثر من ذلك أن شركة التمويل الدولية (IFC) وهي عضو في مجمو عة البنك الدولي التي تشجع أيضا على قواعد حوكمة وإدارة أفضل للشركات وذلك باشتراط أن تقوم المؤسسات التي تستثمر فيها بممارسة

[1] أمين السيد أحمد لطفي، "**أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين**"، مرجع سبق ذكره، ص 751.

قواعد سليمة لإدارة المؤسسات، وبالتصميم على نظم داخلية مناسبة للمراقبة وتقدير تقارير وينطبق هذا على وجه الخصوص على البورصة وأسواق الأسهم والسندات الناشئة.

الفرع الثالث: صندوق النقد الدولي

بالإضافة إلى ممارسة صندوق النقد الدولي في مبادرة البنك الدولي للالتزام بالمعايير والقواعد فقد وضع صندوق النقد الدولي قواعد الممارسات الجيدة الخاصة بشكل أساسي لأجل شفافية السياسات المالية والنقدية الحكومية، حيث قام بإصدار قانون السياسات المالية وقانون الممارسات الجيدة حول شفافية السياسات المالية والنقدية:[1]

– قانون السياسات المالية:

يقوم صندوق النقد الدولي بتشجيع الدول الأعضاء على تطبيق المدونة القانونية للممارسات الجيدة الخاصة بالشفافية المالية التي تؤكد على أن مسؤوليات الحكومة يجب أن تكون واضحة، كما يجب توفير المعلومات الخاصة بالأنشطة الحكومية للمواطنين وأن تتبع المعلومات المالية معايير الجودة المتفق عليها وأن تخضع لنظام النزاهة وتؤكد المدونة القانونية للسياسات المالية على أربعة موضوعات هي:

[1] أمين السيد أحمد لطفي، نفس المرجع ،ص 754.

1. **وضوح الأدوار والمسؤوليات:**

من خلال التمييز بين القطاع الحكومي والهيئات التابعة له في القطاع العام وسائر قطاعات الاقتصاد.كما يجب أن تكون أدوار السياسة والإدارة في القطاع العام واضحة ويفصح عنها علانية ويجب أن يكون هناك إطار قانوني وإداري واضح للإدارة المالية.

2. **توافر المعلومات للجماهير:**

من خلال توفر المعلومات الكاملة للمواطنين حول الأنشطة المالية الحكومية الماضية والحالية والمتوقعة والالتزام بنشر المعلومات المالية في وقتها.

3. **إعداد الميزانيات وتقديم التقارير عنها بطريقة واضحة:**

إلزامية تحديد وثائق الميزانية أهداف السياسة المالية وإطار الاقتصاديات الكبرى وأسس السياسة بالنسبة للميزانية بالإضافة إلى المخاطر المالية الأساسية التي يمكن تحديدها، ويجب أن تقدم المعلومات الخاصة بالميزانية بطريقة تسهل تحليل السياسات وتشجع المساءلة والإجراءات الخاصة بتنفيذ ومتابعة المصروفات المتفق عليها وكذا جمع الإيرادات بحيث يجب أن تكون محددة بكل وضوح مع تقديم تقارير مالية دورية للهيئة التشريعية والمواطنين.

4. **تأكيد النزاهة:**

من خلال توافق البيانات المالية ومعايير جودة البيانات المتفق عليها والمعلومات المالية يجب أن تخضع للفحص.

– قانون الممارسات الجيدة حول شفافية السياسات المالية والنقدية:

قام صندوق النقد الدولي بإعداد قانون الممارسات الجيدة الخاصة بشفافية السياسات النقدية والمالية وقد وضعت إجراءات الشفافية الجيدة في القانون على أساسين، أولهما أن السياسة النقدية والمالية من الممكن أن تصبح أكثر فعالية إذا ما عرف المواطنون أهداف السياسة و أدواتها وإذا ما ألزمت الحكومة نفسها بها، وأيضا الإدارة الجيدة تدعوا لأن تكون البنوك المركزية والهيئات المالية خاضعة للمساءلة خاصة عندما تعطى السلطات النقدية والمالية درجة عالية من الاستقلالية، وقد وضع القانون في سياق تطوير المعايير وقواعد الإفصاح العلني للجماهير وإجراءات الشفافية التي وضعت لدعم النظم النقدية والمالية الدولية ،كما تدعوا لدرجة أعلى من الشفافية في البنوك التجارية وشركات السندات وشركات التأمين والبنوك المركزية.

الفرع الرابع: منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية

تستهدف المبادئ التي وضعتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD مساعدة الدول الأعضاء وحكومات الدول غير الأعضاء في تقييم وتحسين الأطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية لموضوع حوكمة المؤسسات بالإضافة إلى توفير الخطوط الإرشادية والمقترحات لأسواق الأوراق المالية والمستثمرين والمؤسسات وغيرها من الأطر التي لها دور هام في عملية وضع أساليب سليمة لحوكمة المؤسسات، وتركز

المبادئ على المؤسسات التي يتم تداول أسهمها في البورصات ولكن تعد أيضا في حدود معينة أداة مفيدة لتحسين حوكمة المؤسسات الأخرى التي لا تتداول أسهمها في البورصات، وتمثل تلك المبادئ أساسا مشتركا تعتبره الدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بمثابة ضرورة لتطوير أساليب الحوكمة والغاية الأساسية منها هي أن تكون المبادئ موجزة ومفهومة ويسهل الوصول إليها من جانب المجتمع الدولي، حيث صاغت المبادئ التي تخص كل من حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة للمساهمين ودور أصحاب المصالح والإفصاح والشفافية وفي الأخير مسؤوليات مجلس الإدارة .

المطلب الثاني: مواثيق وتقارير دولية لتعزيز الحوكمة:

دأبت الكثير من الدول إلى إصدار مواثيق وطنية لحوكمة المؤسسات تتكيف وبيئة أعمالها بالإضافة إلى التقارير المشهورة التي تمت في هذا الإطار وسنذكر أهم هذه المواثيق والتقارير.

الفرع الأول: قانون ساربيز –أوكسلي 2002 للو.م.أ.[1]

ساربيز أوكسلي (sarbanes-Oxley SOX) هو قانون أمريكي يوجب على المؤسسات أن تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية حسب هذا القانون فإنه سيتم تحميل الرئيس التنفيذي ومدير القطاع المالي المسؤولية الشخصية عن الإعلان عن بيانات مالية خاطئة، جاء هذا القانون إثر

[1] العابدي دلال،"**حوكمة المؤسسات و دورها في تحقيق جودة المعلومة المالية** "، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية،بسكرة، الجزائر، 2015-2016، ص 34.

تداعيات المخالفات المالية الجسيمة التي أدت إلى انهيار شركة إنرون و ورلدكم[1] بهدف إعادة الثقة للمستثمرين في سوق رأس المال الأمريكي[2].

يتشكل قانون (SOX) من إحدى عشر فصل وهي كالتالي:

الفصل 01:مجلس الإشراف العام المحاسبي في الشركة.

الفصل 02:إستقلالية المراجعين.

الفصل 03:مسؤوليات الشركة.

الفصل 04:تحسين الإفصاح المالي.

الفصل 05:تحليل تضارب المصالح.

الفصل 06:لجنة الموارد والسلطات.

الفصل 07:التقارير والدراسات.

الفصل 08:مساءلة الشركة وجرائم التدليس والإختلاس.

[1] CFCG guidelines on corporate governance, center for corporate governance.

[2]Bertrand Richard et Dominique miellet, "**la dynamique du gouvernement d'entreprise**", édition d'organisation Paris, paris, 2003, p28.

الفصل 09:تحسين تطويق عقوبة الجرائم المتصلة.

الفصل 10:عائد الضرائب من المؤسسات.

الفصل 11:المساءلة والتدليس بالمؤسسات.

الفرع الثاني: الدليل الموحد لحوكمة المؤسسات بالمملكة المتحدة

جاء هذا القانون محل القانون المشترك الذي صدر عام 2003 يترتب عليه إعادة النظر في إعداد التقارير المالية من قبل المجلس ويتضمن الدليل مجموعتين:

المجموعة الأولى:

حيث شملت هذه المجموعة أربعة مبادئ تتعلق بالمديرين وهيكل المكافآت كما تتضمن علاقاتهم مع المساهمين والتأكيد على القابلية للمحاسبة والتدقيق.

المجموعة الثانية: المساهمون والمؤسسون

تحث هذه المجموعة المساهمون والمؤسسون على الحوار مع المؤسسات وإعطاء الوزن المستحق لتقييم الإفصاح عن الحوكمة متى قامت الشركة بتقييم معايير الحوكمة خاصة تلك المتعلقة بهيكل وتركيبة المجلس، كما لهم كل المسؤولية حول إعتباراتهم وحساباتهم عن إستعمال الأصوات.

وقد تم إستعراض وجهات نظر المؤسسات المدرجة في البورصة والمديرين والمستثمرين وغيرها من الأطراف المعنية بخبراتها في تنفيذ الدليل المشترك في 29 ماي 2009حول النقاط التالية:[1]

- تكوين وفعالية المجلس ككل.
- دور كل من الرئيس التنفيذي لقيادة الشركة والمديرين غير التنفيذيين.
- دور المجلس فيما يتعلق بإدارة المخاطر.
- دور لجنة الأجور.
- دعم نوعية المعلومات المتاحة لمجلس إدارة الشركة واللجان.

الفرع الثالث:ميثاق حوكمة المؤسسات بألمانيا

يقدم هذا القانون الصادر في جوان 2005 لإدارة المؤسسات الألمانية لوائح قانونية أساسية للإشراف وإدارةالمؤسسات المدرجة في البورصة الألمانية، ويتضمن معايير حوكمة المؤسسات المعترف بها دوليا ووطنيا يهدف هذا الميثاق لجعل نظام إدارة المؤسسات الألمانية شفاف ومفهوم، والغرض منه تعزيز الثقة الدولية والوطنية للمستثمرين والعملاء والموظفين والجمهور العام وأهم مبادئه مايلي:

المبدأ الأول: المساهمين واجتماع الجمعية العامة.

المبدأ الثاني: التعاون بين مجلس الإدارة مجلس الرقابة والإشراف.

[1] financial reporting council, review of the effectiveness of the combined code call for evidence , a partir du site : http://www.frc.org.uk/documents/pagemanager/frc/Combined_Code_2009/Combined%20Code%20Review%20con sultation%20document%20March%202009.pdf , consult le : 2017

المبدأ الثالث: مجلس الإدارة.

المبدأ الرابع: مجلس الرقابة.

المبدأ الخامس: الشفافية.

المبدأ السادس: التقرير والمراجعة في القوائم المالية السنوية.

المطلب الثالث: أولى التقارير المقدمة لتعزيز حوكمة المؤسسات

هذه المواثيق اعتمدت على ما تـــم ملاحظته واكتشافه في الميدان من طرف اللجان المكلفة بدارسة المشاكل والنقائص الموجودة في المؤسسات وما تـــم رصده من ميولات المديريين ورغباتهم داخل هذه المؤسسات صدرت أكثر من ستة تقارير عبر العالم سنذكر منها:

الفرع الأول: تقرير كادبوري (cadbury)

تقرير كادبوري بعنوان "الجوانب المالية لحوكمة المؤسسات "هو تقرير لجنة برئاسة أدريان كادبوري الذي حدد توصيات بشأن ترتيب مجلس إدارات المؤسسات ونظم المحاسبة للتخفيف من المخاطر والفشل، نشر التقرير عام 1992 وتم إعداد التوصيات الواردة في التقرير بالمشاركة مع الإتحاد الأوروبي والولايات المتحدة والبنك الدولي و غيرها.

أهم ماجاء به التقرير توصيات من ثلاث محاور أساسية:

المحور الأول: المجلس الأعلى مجلس الإدارة أن يتسم بالفعالية التي تمكنه من القيادة والرقابة على الأعمال في نفس الوقت.

المحور الثاني: المراجعة الإتفاق على اختصاصات ومسؤوليات المديرين والمراجعين عند إعداد وتقديم التقارير حول القوائم المالية للشركة وكذلك العمل على وضع نظام رقابة داخلية.

المحور الثالث: المساهمين

يحق للمساهمين الإطلاع على التقارير كالحسابات أثناء اجتماع الجمعية العامة وتبقى إشكالية كيفية تعزيز مساءلة المساهمين للمديرين.

الفرع الثاني: تقرير فيينو الثاني Viénot[1]

يعد هذا التقرير تكملة للتقرير الذي سبقه سنة 1995 تحت عنوان "مجلس إدارة المؤسسات المدرجة في البورصة" تم إعداده بدعم ومساندة الجمعية الفرنسية للمؤسسات الخاصة (AFEP) وحركة مؤسسات فرنسا (MEDEF).

اجتمع حوالي 14 رئيس شركة مدرجة في البورصة الفرنسية مع لجنة تقنية مكونة من 06 أعضاء، ثلاثة تابعون (AFEP) والبقية لـــ (MEDEF) وتمت مناقشة عدة قضايا بالشركة منها وظائف الرئيس بالشركة والمدير العام، وكذلك كيفية نشر المكافآت والخيارات لمديري الشركة المؤسسات المدرجة ضمن الجزء الأول والثاني من التقرير، وفيما تضمن الجزء الثالث النصائح والتوصيات المتصلة بالمديرين ووظائف مجلس الإدارة واللجان التابعة له، إضافة إلى المعلومات المالية الواجب الإفصاح عنها وما يخص اجتماع الجمعية العامة، وقد قســـم كالأتي:

القسم الأول: الفصل بين وظائف الشركة والمدير العام.

القســـم الثاني: نشر مكافآت مديري المؤسسات المدرجة.

القسم الثالث: الإداريين.

الفرع الثالث: تقرير كينغ الثاني King2[1].

[1]M.marc viénot ,**Rapport du comité sur le gouvernement d'entreprise** , AFEP et MEDEF, ,a partir du site : http://www.ecgi.org/codes/documents/vienot2_fr.pdf consulte le : 20/05/2019.

جاء تقرير حوكمة المؤسسات المدرجة في بورصة جوهانسبرغ للأوراق المالية في جنوب إفريقيا عام 2002 في أعقاب تقرير عام 1994 المعروف بـــإسم king1، نشر تقرير كينغ بشأن حوكمة المؤسسات لجنوب إفريقيا لجنة يرأسها قاضي سابق في المحكمة العليا ميرفين كينغ MERVYN KING وتتضمن مدونة لممارسات وسلوك المؤسسات، وكان الأول من نكوعه في البلد وكانت تهدف إلى تعزيز أعلى معايير حوكمة المؤسسات في جنوب إفريقيا حيث شمل المجالات الاقتصادية والجوانب البيئية والاجتماعية للشركة

احتوى التقرير على ستة عناصر محورية وهي:

- العنصر الأول: المديرون ومسؤولياتهم

-العنصر الثاني: إدارة المخاطر.

-العنصر الثالث: المراجعة الداخلية.

-العنصر الرابع: الإبلاغ عن الاستدامة المتكاملة.

-العنصر الخامس: المحاسبة والمراجعة.

-العنصر السابع: العلاقة مع المساهمين.

[1] cliffe dekker attorneys, **"King report on corporate governance for south africa**", a partir du site: http://www.ecgi.org/codes/documents/executive_summary.pdf, consulte le: 07/03/2017

الفرع الثالث: تطبيقات حوكمة المؤسسات في بيئة الأعمال الدولية

يوجد العديد من الدول التي اهتمت بحوكمة المؤسسات من منطلق أهميتها حيث يمكن التمييز بين نموذجين أساسيين لحوكمة المؤسسات وهما نموذج يمثل السوق المالي وآلياته موجود في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا على وجه الخصوص والنموذج الثاني الذي يمثل الوساطة المالية ونجده في اليابان وألمانيا، اضافة الى فرنسا ودول أوربية أخرى والجدول التالي يبين تواريخ اصدار قوانين حوكمة المؤسسات عقب الانهيارات التي مست المؤسسات الأمريكية الشهيرة ولجوء أمريكا الى اصدار قانونها الشهير بقانون ساربيتر أوكسلي سنة 2002[1].

[1] طارق عبد العال حماد، "**حوكمة المؤسسات والأزمة المالية العالمية**"، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 489.

الجدول رقم 2-02: التركيز العالمي على حوكمة المؤسسات

البلد	القانون أو التوصية	التاريخ
أستراليا	مبادئ حوكمة المؤسسات الرشيدة وتوصيات الممارسات الأفضل	مارس 2003
النمسا	القانون النمساوي لحوكمة المؤسسات	نوفمبر 2002 محدث في أفريل 2005
بلجيكا	القانون البلجيكي لحوكمة المؤسسات	ديسمبر 2003
البرازيل	قانون الممارسات الأفضل لحوكمة المؤسسات	مارس 2004
كندا	السياسات القومية 58-201 للقواعد الارشادية لحوكمة المؤسسات	ديسمبر 2003
الصين	قانون حوكمة المؤسسات لشركات البورصة في الصين	جانفي 2001
الدنمارك	التوصيات المعدلة لحوكمة المؤسسات في الدنمارك	أغسطس 2005
فلندا	توصيات بشأن حوكمة المؤسسات المقيدة في البورصة	ديسمبر 2003
فرنسا	حوكمة المؤسسات المقيدة في البورصة	أكتوبر 2003
ألمانيا	قانون حوكمة المؤسسات الألماني	فبراير 2002 معدل في مايو 2003
اليونان	مبادئ حوكمة المؤسسات	يوليو 2001
هونج كونج	قانون هونج كونج في شأن حوكمة المؤسسات	نوفمبر 2004
ايطاليا	قانون حوكمة المؤسسات	يوليو 2002
اليابان	مبادئ حوكمة المؤسسات المقيدة في البورصة	أفريل 2004
هولند	قانون حوكمة المؤسسات الهولندي	ديسمبر 2003
النرويج	قانون ممارسة حوكمة المؤسسات النرويجي	ديسمبر 2004
البرتغال	توصيات حوكمة المؤسسات	نوفمبر 2003
روسيا	القانون الروسي لسلوك المؤسسات	أبريل 2001
كوريا الجنوبية	قانون الممارسات الأفضل لحوكمة المؤسسات	سبتمبر 1999

السويد	قانون حوكمة المؤسسات السويدي	ديسمبر 2004
سويسرا	القانون السويسري للممارسات الأفضل لحوكمة المؤسسات	يونيو 2002
تايوان	مبادئ الممارسات الأفضل لحوكمة المؤسسات التايوانية	يونيو 2002
تايلاندا	قانون الممارسات الأفضل لمجالس ادارة المؤسسات المسجلة في البورصة	أكتوبر 2002
تركيا	مبادئ حوكمة المؤسسات	يونيو 2003
المملكة المتحدة	القانون الموحد في شأن حوكمة المؤسسات	يونيو 2003

المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة المؤسسات والأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 490.

المبحث الثالث: واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر

الفرع الأول: ركائز حوكمة المؤسسات

لقد أصاب العالم الفزع من حالات الانهيارات المالية والأزمات الاقتصادية التي شهدتها العديد من الدول في أسواق المال والمؤسسات والبنوك، والتي كان أحد أهم أسبابها عدم الإفصاح الكامل وانعدام الشفافية فيما يتعلق بالمعلومات المحاسبية والمالية، هذا من جهة ومن جهة أخرى تواطؤ بعض المسؤولين في المؤسسات مع أطراف ذات مصلحة واستغلال مناصبهم لتحقيق مآربهم.

من الطبيعي أن يستتبع ذلك شيوع الإهمال والتفريط بشكل أو بآخر من إدارة شؤون هذه المؤسسات في مراجعة الحسابات والفساد المحاسبي بتواطؤ مكاتب المحاسبة مع الإدارة التنفيذية لإخفاء انحرافاتها واختلاساتها بالتلاعب في الحسابات.[1]

من هذا المنطلق أخذ موضوع حوكمة المؤسسات يتبوأ قمة اهتمامات العالم، باعتبارها أداة لمكافحة مظاهر الفساد ومختلف الممارسات غير الأخلاقية ترتكز على المحاور التالية:

[1] محمد عباس السراجي، "**الحوكمة في مواجهة أزماتنا الاقتصادية**"، جريدة اليمن، أفريل 2009، ص 6، عن موقع: www.algomhoriah.ne

أ. **أخلاقيات الأعمال:** لا ريب أن تعزيز قواعد الحوكمة الرشيدة بالقيم والسلوكيات التابعة من مرجعية أصيلة وأخلاقية، هو البلسم الشافي من الممارسات اللاأخلاقية، إذ أن وضع أسس قوية لحوكمة المؤسسات هو أحد الطرق لمجابهة هذه المعضلة ومعضلات أخرى وهو أمر آخذ في الازدياد ليس فقط كأداة لزيادة الكفاءة وتحسين فرص إتاحة رأس المال وتأمين الحفاظ عليه، بل أيضا كأداة فعالة لمكافحة الفساد. وباختصار فإن تحالف كل من الحوكمة الرشيدة للشركات والقيم والمبادئ الأخلاقية يساعد المؤسسات على اجتياز حقول ألغام الفساد بها.[1]

وتنص اتفاقية بازل فيما يتعلق بأخلاقيات الأعمال ضمن النسختين المعدلتين سنتي 2005 و2006 على ثلاث أمور هي:[2]

- ضرورة وجود توافق بين سياسات الأجور والقيم الأخلاقية للمؤسسة المصرفية وكذلك مع استراتيجية هذه المؤسسة.
- تحذر الاتفاقية المسيرين من القيام بعمليات المضاربة في الأسواق المالية بغية الحصول على عوائد مالية في المدى القصير دون مراعاة عنصر المخاطرة الذي يشوب مثل هذه العمليات.

[1] جون د، سوليفان، تقديم: جورج كيل، "**البوصلة الأخلاقية للشركات.أدوات مكافحة الفساد قيم ومبادئ الأعمال، وآداب المهنة، وحوكمة المؤسسات**"، المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات، الدليل السابع، ص18.

[2] عبد الرحمن العايب، "**إشكالية حوكمة المؤسسات واحترام أخلاقيات الأعمال في ظل الأزمة الاقتصادية الراهنة**"، الملتقى الوطني حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابة– الجزائر، نوفمبر 2009، ص. 17.

- تفرض الاتفاقية على مجالس إدارة البنوك الموافقة على أجور المسيرين إلا إذا كانت متوافقة مع الأهداف الإستراتيجية للبنك، وعليه تطالب الاتفاقية بعدم خروج سياسة الأجور عن السياسة العامة للمؤسسة حتى يمكن تفادي المبالغة في اتخاذ المخاطر.

ب. الرقابة والمساءلة: تعمل آليات حوكمة المؤسسات بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة المرتبطة بأعمال الشركة، وذلك من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أدائها من قبل:[1]

- أطراف رقابية عامة مثل: البنك المركزي، الهيئة العامة لسوق المال.
- أطراف رقابية مباشرة مثل: المساهمين، مجلس الإدارة.
- أطراف خارجية مثل: الموردين، العملاء، المقرضين.
- لجنة المراجعة الداخلية: تهتم بالتقييم الحيادي للعمليات ونظام الرقابة الداخلية ومدى التزام إدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية المتفق عليها في اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها.[2]

ج. إدارة المخاطر: تعتبر حوكمة المؤسسات عملية إدارة المخاطر من بين الركائز الأساسية التي تعتمد عليها، ذلك أنها تمثل تلك العملية الديناميكية التي يتم فيها اتخاذ كافة الخطوات المناسبة للتعرف على المخاطر المؤثرة على أهداف الشركة والتعامل معها.[3]

---

[1] إبراهيم السيد المليجي، "**دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة المؤسسات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر**"، عن موقع: www.faculty.ksu.edu.sa/72669/Publications

[2] طارق عبد العال حماد، "**حوكمة المؤسسات: مفاهيم– مبادئ– تجارب**"، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص. 47.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، "**المراجعة الدولية وعولمة أسواق المال**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص. 588.

المطلب الأول:الإصلاحات الإقتصادية في الجزائر والحوكمة

لم تتمكن بورصة الجزائر من أن تلعب دورها كوسيط مالي نظرا لعدة أسباب بعضها ثقافي واقتصادي وحتى سياسي لاسيما وأن الانطلاقة كانت متواضعة وتفتقد إلى الجدية بالنظر إلى الإمكانات التي يتوفر عليها الاقتصاد الجزائري لو تم تهيئة المناخ الملائم لذلك.

حتى تكون المؤسسات الجزائرية قادرة على أداء دورها في البورصة فلابد أن تستوفي الشروط التالية:

- نشر حساباتها المالية خلال فترات يحددها القانون.
- تحديد رأس مال الشركة بمبلغ يعكس ثقلها في السوق وتأثيرها في الاقتصاد الوطني.
- التأكد من استقرار وضعها المالي.
- تشجيع المستثمرين من كل الفئات الاجتماعية على الاكتتاب العام في رأس مالها.

ومن جهة أخرى فإن الجهاز المصرفي يمثل الركيزة الأساسية لاقتصاد أي بلد مما يتطلب تحريره من القيود المفروضة عليه وفي هذا السياق هناك بعض المتطلبات الواجب استيفاؤها وهي:

- إصلاح البنوك القائمة بحيث يتم تفادي التداخل في الصلاحيات.
- استحداث صناديق لحماية المستثمرين لاستبعاد المخاطر وإعطاء المزيد من الثقة للمستثمرين.
- تشجيع إنشاء شركات مالية يفتح رأسمالها للخواص.
- استحداث بنوك استثمار تتولى مهمة إصدار الأوراق المالية وتوزيعها وتقديم استشارات في مجالات استثمارية لترسيخ هذه الثقافة في المجتمع.

ومع أن الجزائر تبنت سياسة اقتصاد السوق واعتمدت برامج التصحيح الهيكلي (في فيفري 1989)، والتي ساهمت في إحداث التوازنات الكبرى لاسيما في ميزان المدفوعات وتحقيق الاستقرار النقدي، فإن ذلك لم يكن كافيا لتوفير مناخ ملائم لنمو المدخرات واستقطاب رؤوس الأموال.

ويمكن تحديد أسباب ضعف تطوير بورصة الجزائر فيما يلي:

- ضعف البنية الاقتصادية من حيث الإنتاج والنوعية والمنافسة.
- عدم ملاءمة التشريعات القانونية السارية المفعول سواء بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية أو المصرفية.
- طول الإجراءات البيروقراطية وتعقيداتها تؤدي حتما إلى إحجام المستثمرين عن إقامة مشاريع استثمارية، أو حتى الاستثمار في الأوراق المالية المعروضة للتداول.
- قلة المؤسسات المقيدة في البورصة والمهمين عليها من طرف القطاع العام.

- تقاعس متخذي القرار في الدولة بشأن الإسراع في إتمام برنامج خوصصة المؤسسات العمومية.

ولقد تم الشروع في الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر للنهوض بقطاع الاستثمار، دون إدراك لمضامين الحوكمة، إلا أن دعم هذه الإصلاحات من قبل الهيئات الدولية كصندوق النقد الدولي (FMI) والبنك العالمي (BM) جعل مبادئ الحوكمة تكون ضمن الحزمات المقدمة للسلطات العمومية، خاصة وأنه تمت ملاحظة بعض المؤشرات السلبية في أداء الاقتصاد الجزائري، كتصنيفها في مراتب متقدمة ضمن مؤشرات الفساد وضعف جاذبية المناخ الاستثماري.

كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم2-03: تطور مؤشر الفساد في الجزائر للفترة (2003-2007)

السنة	2003		2004		2005		2006		2007	
المؤشر	الرتبة	النقطة	الرتبة	النقطة	الرتبة	النقطة	الرتبة	النقطة	الرتبة	النقطة
	88	2.6	97	2.7	97	2.8	84	3.1	99	3

المصدر: منظمة الشفافية الدولية، عن موقع: www.transparency.org

وجدير بالإشارة أيضا، أن الجزائر احتلت المرتبة 134 (أي الأخيرة) في فعالية الجهاز المصرفي، وكذا احتلت المرتبة 132 من مجموع 134 دولة في تطوير السوق المالية، وهذا حسب آخر تقرير للمنتدى الاقتصادي العالمي لسنة 2009/2008.

الفرع الأول:انضمام الجزائر إلى ركب حوكمة المؤسسات

لم تكن قضية الحوكمة بشكل عام مطروحة للنقاش في الجزائر إلا أنه بعد إلحاح المؤسسات المالية الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي بات من الضرورة بمكان تبني مبادئ الحوكمة سواء على المستوى الكلي في إدارة الاقتصاد أو على المستوى الجزئي في إدارة المؤسسات، هذا ما دفع بالدولة إلى تكوين لجنة سميت لجنة الحكم الراشد وإن كان تأسيس هذه اللجنة موجها بشكل خاص لإرضاء أطراف خارجية.

ويمكن أن نستنتج بعض المؤشرات الدالة بإدخال مبادئ الحوكمة في إدارة المؤسسات الجزائرية والتي يمكن رصدها من خلال ما يلي:

- سعي الجزائر إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي والانتقال إلى اقتصاد السوق جعلها تخضع لالتزامات الانضمام للمنظمات الدولية والتجمعات الإقليمية التي تقوم على الشفافية وتعزيز التنافسية وزيادة تحرير الاقتصاد، من خلال تقليص حجم الدولة والشروع في خوصصة القطاع العام وإزالة القيود أمام تكوين مؤسسات القطاع الخاص.

- مراجعة المنظومة المصرفية وإصلاحها من جهة وإنشاء سوق مالية تمكن من طرح بدائل تمويلية مباشرة وتبسيط النظام الضريبي والتحكم في مؤشرات الاقتصاد الكلي من جهة أخرى.
- اعتماد نظام محاسبي ومالي جديد وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، والانطلاق في تطبيقه على كافة المؤسسات والقطاعات منذ 2010. إلا أن تطبيق هذا النظام يبقى محدود الفعالية في ظل وجود قطاع موازٍ ضخم يتجاوز 13 % من الناتج المحلي الخام.

وفي إطار تعزيز الشفافية تم إلزام المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة (وهي النوع الغالب في الجزائر)، على اعتماد مراجع حسابات خارجي يعمل وفق مدونة للسلوك والأخلاقيات بعدما كان هذا الإلزام خاصا بشركات المساهمة فقط.

كما يقضي القانون بنشر النتائج المحاسبية إجباريا إلا أن المعلومات المتاحة للجمهور عمليا هي تلك المعلومات المنشورة في محاضر الجمعيات العمومية للمؤسسات، ولا تمثل هذه المعلومات إلا جزءا ضئيلا مما يجري في الواقع، وهذا من شأنه أن يفاقم من عدم تماثل المعلومات بين المساهمين وباقي أصحاب المصالح في المؤسسات.

- مراجعة القانون التجاري بشكل يوضح كيفية إسناد وتوزيع المسؤوليات داخل المؤسسات: عادة ما تقع إدارة مجموعة من المؤسسات على عاتق رئيس مدير عام، ما يجعل هذا الأسلوب قليل الفعالية فيما يتعلق بالمراقبة والمساءلة، لأن النصوص القانونية تقضي بأن يراقب مجلس الإدارة المدير العام.

صحيح أن عملية الإصلاح الاقتصادي مرت بعدة مراحل وهي ليست مجرد إجراءات فقط، وإنما هي عبارة عن منظومة من التغيرات الذهنية والسلوكية، هذا ما يتطلب إيجاد طبقة جديدة من المسيرين تتحلى بالمبادرة والمخاطرة والتأهيل الكافي لنجاح أي إصلاح.

المطلب الثاني: معوقات تطبيق الحوكمة في الجزائر

لاشك في أن الحوكمة في الجزائر تعتبر من بين الرهانات الكبرى التي يجب عليها أن تسعى إلى تحقيقها، إلا أن هذا ليس بالأمر الهين نظرا للمشاكل التي تعاني منها والتي تحول دون تحقيق سير آليات الحوكمة فيها، وبالتالي الوصول إلى التنمية، ولعل أهم الأسباب التي كانت بمثابة حجر العثرة أمام الجزائر نذكر ما يلي:

- ✓ انتشار الفساد المالي والإداري، وهذا ما توضحه التقارير التي تصدرها الهيئات الرسمية الدولية. ففي تقرير أصدرته المنظمة الدولية للشفافية عن الفساد في العالم، يشير فيما يتعلق بالجزائر إلى أنها احتلت المرتبة 97 عالميا في انتشار ظاهرة الفساد وذلك حسب إحصائيات سنتي 2004 و2005 أي بمعدل شفافية لا يتجاوز 2.5 %، أما في سنة 2007 فقد احتلت المرتبة 99 عالميا هذا ما يدل على أن الجزائر لم تقم بأي إجراءات لمحاربة هذه الظاهرة أما بالنسبة للفساد في المؤسسات الوطنية حتى 75% من المؤسسات التي شملها استطلاع المنظمة الدولية للشفافية نجد 6% من رقم أعمال هذه المؤسسات يوجه للعمولات والرشاوى.
- ✓ انعدام الشفافية وغياب المساءلة.
- ✓ الاقتصاد الجزائري يفتقر إلى سوق مالي بالمفهوم المتعارف عليه مما عرقل المضي في تجسيد الخوصصة وكذا في تطوير النظام المصرفي بالشكل المطلوب.

- ✓ نقص المعلومات الكافية والضرورية مما قد يعطي صورة غير صادقة عن المؤسسات.

المطلب الثالث: الاقتراحات المساعدة لتطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر

تعتمد الحوكمة على صياغة القرارات وإيجاد أنظمة توافق سير الأعمال الناجمة للشركات وذلك من خلال تدعيم القطاعين العام والخاص بغية الوصول إلى مرحلة تدفع بالحوكمة لصياغة قوانين تتماشى ومتطلبات سير الأعمال في المؤسسات.

- ومن أجل الوصول إلى ترسيخ مفهوم حوكمة المؤسسات في المؤسسات الجزائرية يجب:
- مواجهة مظاهر الفساد بمختلف أشكاله.
- نشر ثقافة النزاهة وتوعية المجتمع والمؤسسات بضرورة الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات، من خلال تأسيس هيئات خاصة وجمعيات تعمل على تنظيم ندوات ومؤتمرات من أجل نشر الوعي بأهمية الحوكمة.
- الاستفادة من خبرة البلدان الرائدة في هذا المجال.
- تفعيل الأدوات الرقابية المختلفة.
- تفعيل وسائل الإعلام في إطار حوكمة المؤسسات خاصة في مجال تنشيط الأوراق المالية.
- تأسيس نظام حوكمة المؤسسات يكون قائما على أساس القواعد لا على أساس العلاقات.
- التأكيد على ضرورة الالتزام بأخلاقيات العمل في المؤسسات.

المطلب الرابع: دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري

يعد الفساد المالي والإداري من أخطر المشكلات التي تعاني منها مؤسسات الدولة بصفة عامة، والمؤسسات المملوكة للدولة بصفة خاصة. ويتمثل الفساد المالي والاداري بالمكاسب والامتيازات التي يتم الحصول عليها بشكل غير مشروع، ويترتب عليها تحمل المؤسسات تكاليف إضافية تنعكس على أسعار السلع التي تنتجها أو الخدمات التي تقدمها مما يضعف قدرتها على التنافس والبقاء، وبالتالي تآكل رأس المال وبدلا من أن تكون هذه المؤسساتأحد محركات الاقتصاد وعامل من عوامل النمو، تصبح عبئا على الاقتصاد الوطني يتحمله المجتمع بأسره، تؤدي حوكمة المؤسسات دورا مهما في معالجة المشكلات التي تعاني منها هذه المؤسسات، والتي من أبرزها مشكلة الفساد المالي والإداري وذلك من خلال مجموعة من الآليات منها آليات حوكمة داخلية وأخرى خارجية سيتم تناول هذه الآليات بشكل مختصر وكما يأتي:

الفرع الأول: الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات

تنصب آليات حوكمة المؤسسات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة ويمكن تصنيف آليات حوكمة المؤسسات الداخلية إلى ما يأتي:

أ – مجلس الإدارة

يذكر كل من Singhو Harianto إن الناشطين في مجال حوكمة المؤسسات والباحثين والممارسين يعدون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ انه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة

الإدارة العليا كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ويراقب سلوكها ويقوم أدائها وبالتالي تعظيم قيمة الشركة[1].

ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك، وفي هذا السياق يأتي تأكيد (PSCGT)*[2] على ضرورة أن تقاد كل شركة من المؤسسات المملوكة للدولة بمجلس إدارة فعال، يمارس القيادة ويوجه الشركة بتراهة وحكمة ويعمل لمصلحة الشركة بشفافية ومسؤولية[3].

ولكي يتمكن مجلس الإدارة في الشركة المملوكة للدولة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجا إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين أبرزها ما يأتي:[4]

ب _لجنة التدقيق

---

[1]singh, h. And harianto, f, " **management–board relationships**, **takeover risk and adoption of golden parachutes** ", academy of management journal, vol.(32) , 1989, p.127

private sector corporate governance trust*

[3]private sector corporate trust, "**good corporate governance in state–owned corporations –final draft guidelines**" 2002, p. 17.

[4]robert, john, "**agency theory** , **ethics and corporate governance** ", presented at the corporate governance and ethics conference, macquarie, graduate school of management – sydney, australia, june 28–30, 2004, p4.

لقد حظيت لجنة التدقيق في الوقت الحاضر باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية والمحلية المتخصصة والباحثين وبخاصة بعد الإخفاقات والاضطرابات المالية التي حصلت في المؤسسات العالمية. ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة التدقيق كأداة من أدوات حوكمة المؤسسات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها المؤسسات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات.

لقد ظهر مفهوم هذه اللجنة بعد الانهيارات المالية لبعض المؤسسات الكبير كما تم ذكره **ففي الولايات المتحدة الأمريكية** تم إصدار قانون Sarbanse Oxley Act في سنة 2002 الذي ألزم جميع المؤسسات بتشكيل لجنة التدقيق لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الانهيارات المالية في المستقبل، وذلك من خلال دورها في عملية إعداد القوائم المالية وكذلك في زيادة استقلالية كل من المدقق الداخلي والخارجي.

أما في المملكة المتحدة فقد صدر عددا من التوصيات بتشكيل هذه اللجنة من أبرزها تقرير Smith Report في سنة 2003 الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور ومسؤوليات لجنة التدقيق وكيفية الإفصاح عن هذه المسؤوليات في التقارير السنوية للشركات.[1]

[1]Smith Report, Financial Reporting Council (FRC), "Audit Committee-Combined Code Guidance", Smith Report, London, 2003, p. 16.

وتجدر الإشارة إلى انه هناك **العديد من الدول** الأخرى مثل كندا، وفرنسا، وألمانيا، وماليزيا وسنغافوره قد ظهر فيها مفهوم هذه اللجنة منذ سنوات عديدة، وتطور هذا المفهوم بعد صدور العديد من التوصيات والمقترحات لحل المشكلات التي تواجهها هذه اللجنة في الواقع العملي، وبالشكل الذي أصبحت هذه اللجان في الوقت الحاضر أداة هامة من أدوات حوكمة المؤسسات.

وعن تشكيل لجنة التدقيق في المؤسسات المملوكة للدولة، فإنها على وفق المعلومات التي توفرت للباحث قد ظهرت الدعوة إليها لأول مرة في توصيات تقرير King Report *[1] في جنوب أفريقيا في سنة 1994 وتلا ذلك صدور العديد من التوصيات لتأليف مثل هذه اللجنة في العديد من الدول. وقبل التطرق إلى أهمية هذهاللجنة والواجبات التي تقوم بها، لابد من الإشارة إلى المقصود بها. ونظرا لتعدد التعاريف في أدبيات التدقيق لهذه اللجنة، يمكن إيراد تعريفين أحدهما لإحدى الهيئات المهنية والآخر لأحد الباحثين.

- لقد عرفت لجنة التدقيق من قبل الهيأة الكندية للمحاسبين القانونيين (CTCA)*[2] بأنها " لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المدقق الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق معه، وكذلك مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكد من فاعليته، وكذلك التأكد من تطبيق قواعد حوكمة المؤسسات في الشركة.

King, Mervyn E et al., "The King Report on Corporate Governance", Institute of South Africa: Johannesburg, Nov. 1994.

The Canadian Institute of Chartered Accountants*

- كما عرفها (ميخائيل) بأنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، تتكون من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين، ويحضر اجتماعات هذه اللجنة المدققون الداخليون والخارجيون إذا اقتضى الأمر ذلك، وتفوض هذه اللجنة صلاحيات العمل طبقا للأحكام التي يقررها مجلس الإدارة، وترفع تقاريرها الدورية إلى رئيس مجلس الإدارة.

من خلال هذه التعاريف السابقة تعرف هذه اللجنة في ضوء عضويتها ومسؤولياتها، وإنها تتميز بأنها منبثقة عن مجلس الادارة وتقتصر عضويتها على أعضاء مجلس الإدارة من غير التنفيذيين، والذين تتوافر لديهم الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق، وتتعلق مسؤوليتها بتدقيق عمليات إعداد التقارير المالية ومراجعة عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، وكذلك مراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات من قبل إدارة الشركة.

الفرع الثاني :مسؤوليات لجنة التدقيق

إن إحدى أهم مسؤوليات لجنة التدقيق هي التأكد من تطبيق قواعد الحوكمة على ارض الواقع، والذي يتم من خلال مجموعة من الآليات، كما إن وجود نظام رقابة داخلية يعد من أهم مسؤوليات مجلس الإدارة، ويتمثل الدور الرئيسي للجنة التدقيق فيما يتصل بهذا النظام بالتحقيق من كفايته وفاعلية تنفيذه وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة والتي من شأنها تفعيل النظام وتطويره، بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المالكين وبقية أصحاب المصالح بكفاية عالية وتكلفة معقولة. وتفقتPSCGT الوظائف التالية للجنة التدقيق:

- مراجعة الكشوفات المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة.
- التوصية بتعيين ومكافأة وإعفاء المدقق الخارجي.
- مناقشة نطاق وطبيعة الأولويات في التدقيق والاتفاق عليها.
- المناقشة مع المدققين الخارجيين لأية تحفظات أو مشكلات تنشأ أثناء عملية التدقيق.
- المناقشة مع المدققين الخارجيين والداخليين لتقويم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة وإدارة المخاطر فيها.
- الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي ومراجعة التقارير التي تقدمها والنتائج التي تتوصل إليها وتقديم التوصيات للإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة.
- القيام بأية واجبات تكلف بها من قبل مجلس الإدارة، والتي لها صلة بأعمال التدقيق والرقابة.

جـــ – لجنة المكافآت

توصي اغلب الدراسات الخاصة بحوكمة المؤسسات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين. وفي مجال المؤسسات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تأكيدا على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية.

الفرع الثالث: وظائف لجنة المكافآت وواجباتها

تتركز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا لذا فان Mintz حدد تلك الواجبات بما يأتي:

- تحديد والمكافآت والمزايا الأخرى للإدارة العليا، و مراجعتها والتوصية لمجلس الإدارة بالمصادقة عليها.

- وضع سياسات لإدارة برامج مكافأة الإدارة العليا ومراجعة هذه السياسات بشكل دوري.

- اتخاذ خطوات لتعديل برامج مكافآت الإدارة العليا التي ينتج عنها دفعات لا ترتبط بشكل معقول بأداء عضو الإدارة العليا.

- وضع سياسات لمزايا الإدارة ومراجعتها باستمرار.

د – لجنة التعيينات

يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة. ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين فقد وضعتPSCGT لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات هي:

– أن تقوم لجنة التعيينات في الشركة مع مجلس الإدارة وبمصادقة الوزير المختص بوضع المهارات والخبرات المطلوب توافرها لدى عضو مجلس الإدارة والموظفين المطلوبين.

– يجب على لجنة التعيينات أن تضع آليات شفافة للتعيين، بما يضمن الحصول على أفضل المرشحين المؤهلين.

– أن تقوم اللجنة مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقويم المهارات المطلوبة للشركة باستمرار.

– يجب أن تقوم اللجنة بالإعلان عن الوظيفة المطلوب إشغالها، ودعوة المؤهلين لتقديم طلباتهم للتعيين.

– على اللجنة أن تتوخى الموضوعية، وذلك بمقارنة مؤهلات ومهارات المتقدم مع المواصفات الموضوعة من الشركة.

ه– التدقيق الداخلي

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ إنها 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 المؤسسات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. وفي هذا السياق يرى Archambeault إن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير.[1]

[1]Archambeault, Deborah S., " The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting: Evidencefrom SEC Enforcement Cases ", Nov. 2002, p. 8.

وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة. فقد أكدت لجنة كادبيري Cadbury committee على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير.[1]

ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها.

وفي هذا الاتجاه يؤكد Cohen et al. على انه يتم تقوية استقلالية هذه الوظيفة عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة التدقيق بشكل مباشر وليس إلى الإدارة. يضاف إلى ذلك يمكن أن تزداد فاعلية لجنة التدقيق الداخلي عندما تكون قادرة على توزيع ملاك التدقيق الداخلي للحصول على معلومات مهمة عن قضايا خاصة بالشركة، مثل تقوية نظام الرقابة الداخلية ونوعية السياسات المحاسبية المستخدمة[2].

2. الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات

تتمثل آليات حوكمة المؤسسات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد

[1]Cadbury Committee, Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, London,Gee and Co. ltd, 1992, p. 30.

[2] Cohen, Jeffrey et al, "The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality", Journal of Accounting Literature, 2004, p.33.

المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من اجل تطبيق قواعد الحوكمة. ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي:[1]

أ–منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري

تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة المؤسسات. ويؤكد على هذه الأهمية كل من (Hess and Impavido)، وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو إنها غير مؤهلة)، إنها سوف تفشل في منافسة المؤسسات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس. إذن إن منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) تهذب سلوك الإدارة، وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري Labor Market للإدارة العليا، وهذا يعني إن إدارة الشركة إلى حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين انه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.[2]

ب–الاندماجات والاكتسابات Mergers and Acquisitions

مما لاشك فيه إن الاندماجات والاكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع المؤسسات في أنحاء العالم. ويشير كل من (John and Kedia) إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم

[1]Wikipedia, the Free Encyclpedia, "Corporate Governance 2007.www.en,wikipedia.org/wiki/corporate-governance, p7.

[2]Hess, David and Impavido, Gregorio, op cit, p. 5.

وجهة النظر التي ترى إن الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة (في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال) ، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارةبشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتساب أو الاندماج.[1]

أما في المؤسسات المملوكة للدولة فتشير OECD إلى إن الحكومة الصينية على سبيل المثال قد استفادت من هذه الآلية، وذلك بعد إعطاء هذه المؤسسات قدرا من الاستقلالية في اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاكتساب والاندماج، ولكن تبقى الدولة بحاجة إلى أن تتأكد من عدم الإضرار بحقوقها كمالك للأسهم جراء مثل هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات. [2]

ويرى الباحث إن آلية الاكتساب ليس لها تأثيرا على المؤسسات المملوكة للدولة، وذلك لأنها يمكن أن تحصل في المؤسسات المساهمة الخاصة، وهي ليست موضوع الدراسة. أما الاندماج فقد نص عليه قانون المؤسسات العامة، إلا انه على حد علم الباحث لم يتم تفعيل هذه الآلية.

ج–التدقيق الخارجي External Auditing

يؤدي المدقق الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات، وليس مقبوليتها فقط. ومع تزايد التركيز على

[1] John, Kose and Kedia, Simi, " Design of Corporate Governance: Role of Ownership Structure, Takeovers, and Bank Debit", 2003.www.Icf.som.yale.edu/pdf, p9.

[2]Organization for Economic Cooperation and Development, Beijing, 2000. www.oecd.oeg/daf. , p.4.

دور مجالس الإدارة، وعلى وجه الخصوص لجنة التدقيق في اختيار المدقق الخارجي والاستمرار في تكليفه، يرى Abbot and Parker إن لجان التدقيق المستقلة والنشيطة سوف تطلب تدقيقا ذا نوعية عالية، وبالتالي اختيار المدققين الأكفاء والمتخصصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه الشركة.[1]

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة، إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه المؤسسات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام. ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية Institute of Internal Auditiors (IIA) على إن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف Oversight، التبصر Insight والحكمة Foresight. ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت المؤسسات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن تعمله ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي. أما التبصر فانه يساعد متخذي القرارات، وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات، العمليات والنتائج. وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة. ولانجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المدققون الخارجيون التدقيق المالي، وتدقيق الأداء، والتحقق والخدمات الاستشارية.[2] وقد أكدت بعض المنظمات المهنية والهيئات التنظيمية على ضرورة اخذ وظيفة التدقيق الداخلي بنظر الاعتبار

[1] Abbott, L. G. and Parker, S, " Auditor Selection and Audit Committee Charecteristics " , Auditing : A Journal of Practes and Theory Vol. (19) , 2000,p47.

[2]The Institute of Internal Auditors (IIA), "The Role of Auditing in Public Sector Governance", 2006.

www.thiia.org , p3.

من المدقق الخارجي. فعلى سبيل المثال تطلب معيار التدقيق SAS No. 65 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار وظيفة التدقيق الداخلي عند التخطيط لعملية التدقيق. أما معيار التدقيق SAS No.78 فقد عرف وظيفة التدقيق الداخلي كمصدر للمراقبة يجب على المدقق الخارجي أن يأخذه بنظر الاعتبار عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في الشركة.

د-التشريع والقوانين

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة. لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم. فعلى سبيل المثال قد فرض قانون Sarbanes-Oxly Act متطلبات جديدة على المؤسسات المساهمة العامة، تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي (CEO) ومدير الشؤون المالية (CFO) الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة. كما أناط مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لزبائنها بلجنة التدقيق.[1]

[1]Sarbanes, P. and Oxley ,M., " Sarbanes-Oxley Act of 2002 " , A Congress , Washington DC.

وفي العراق فقد نظم قانون المؤسسات العامة رقم (22) لسنة 1977 شؤون المؤسسات المملوكة للدولة من حيث التأسيس والإدارة والتصفية وكذلك أخضعها لرقابة ديوان الرقابة المالية.

هـ – آليات حوكمة خارجية أخرى Another Corporate Governance Mechanisms

هناك آليات حوكمة خارجية أخرى فضلا عن ما تقدم ذكره، تؤثر على فاعلية الحوكمة بطرق هامة ومكملة للآليات الأخرى في حماية مصالح أصحاب المصالح في الشركة. ويذكر Cohen et al. إنها تتضمن (ولكن لا تقتصر على) المنظمين، المحللين الماليين وبعض المنظمات الدولية[1]. فعلى سبيل المثال تمارس منظمة الشفافية العالمية ضغوطا هائلة على الحكومات والدول، من اجل محاربة الفساد المالي والإداري، وتضغط منظمة التجارة العالمية (WOT) من اجل تحسين النظم المالية والمحاسبية، وفي قطاع البنوك، تمارس لجنة بازل ضغطا من اجل ممارسة الحوكمة فيها.

ويرى الباحث انه بسبب تنوع آليات الحوكمة وتعدد مصادرها، فان تنفيذها يتطلب وضع إطار شامل لها، يأخذ بنظر الاعتبار جميع أصحاب المصالح في المؤسسات سواء أكانت خاصة أم مملوكة للدولة. إذ أن كل طرف من هذه الأطراف يؤدي دورا مهما في عملية الحوكمة، وإنها تتفاعل فيما بينها ضمن إطار الحوكمة. مثال على ذلك التفاعل فيما بين لجنة التدقيق والمدقق الخارجي، المدقق الداخلي، مجلس الإدارة والإدارة العليا. وان لهذا التفاعل تأثيرا كبيرا في الحد من حالات الفساد المالي والإداري.

[1]Cohen et al., op cit , p. 152

خلاصة الفصل الثاني:

وفي ختام هذا الفصل تبين أن نظام حوكمة المؤسسات جاء بالعديد من الإضافات بغرض تفعيل التدقيق خاصة من خلال قانون sarban-oxly،ثم حاولنا تبيان أهم ماتقدمه جودة التدقيق لتأكيد تطبيق مبادئ الحوكمة بالتركيز على دور التدقيق في خدمة كل الأطراف المعنية بكفاءة عالية، ودوره في تضييق فجوة

التوقعات وتحسين مستوى العرض والشفافية وخاصة التقليل من تكاليف نظرية الوكالة وبصفة أدق تكلفة عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين.

كما حاولنا الوقوف على أهمية الدور الإيجابي الذي تلعبه مبادئ الحوكمة حيث تعمل بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي العلاقة من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء وإدارة الشركة ومراقبة الحسابات، وتقديم معلومة مالية بدرجة عالية من الكفاءة والموثوقية وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصـــل الثالث:

دعم جودة التدقيق

لجودة المعلومة المالية في ظل تطبيق الحوكمة

تمهيد:

نظرا لإختلاف إحتياجات مستخدمي المعلومة المالية وعدم تجانسها ومع تطور المحاسبة مع الزمن في مواكبات التطورات الحاصلة في الميدان الإقتصادي والقانوني حتى أصبح لهذه المعلومة درجة عالية من الأهمية في إتخاذ القرار،كما تعتبر المعلومة المالية الجيدة أحد العناصر البنية التحتية التي ترتكز عليها القرارات لكل المستخدمين والمستفيدين.

وبغية توضيح الاهمية التي حضيت بها جودة المعلومة المالية سيتم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: **ماهية جودة المعلومة المالية**

المبحث الثاني: **تحليل جودة المعلومة المالية وتأثيرها**

المبحث الثالث: **أهداف ومناهج ونطاق تدقيق المعلومة المالية**

المبحث الأول:ماهية جودة المعلومة المالية.

أفضى التطور التكنلوجي بموجب المادة24من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي إلى استخدام الحاسوب بالإضافة إلى الجانب اليدوي في معالجة المعلومات، فتشبعت محددات جودة المعلومة المالية بين المتغيرات غير أن الأسس الكمية والنقدية تفضي إلى وضع نقاط محددة تنطلق منها أي عملية تكوين أو استخراج للمعلومات المالية.

المطلب الأول: تعريف وخصائص المعلومة المالية

تحدد مفاهيم جودة المعلومة المالية الخصائص التي تتسم بها المعلومة المالية المفيدة أو القواعد الاساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومة المالية، كما تتحدد هذه الخصائص بدورها بمساعدة المسؤولينعندإعدادالقوائمالمالية في تقييم المعلومات المالية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية، ويجب تقييم فائدة المعلومات المالية على أساس أهداف القوائم المالية التي يرتكز فيها الاهتمام على مساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالمؤسسات.

الفرع الأول:تعريف المعلومة المالية

مجموعة البيانات المعالجة والمبوبة في التقارير المالية وفق أشكال مختلف يحددها الهدف الأساسي القاضي باهتمامات كل الأطراف الداخلية والخارجية عن المؤسسة المتعلقة بنشاطاتها التجارية وآفاقها المستقبلية[1].

[1]القانون 07-11 المؤرخ في 25نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 44،2007، المادة 24 ، ص11.

الفرع الثاني:خصائص المعلومة المالية

تكمن خصائص المعلومة المالية في القدرة على توفير المعلومة اللازمة لسد الحاجة منها وفق أساس يجمع المختصين على تنميطه فيما يلي:

- ذات دلالة للخروج باستنتاج واقعي.
- سهلة الفهم والاستعمال.
- الدقة والتوقيت المناسب.

إن الحكم على جودة المعلومة المالية يكون مبني على أساس الخصائص التي تتسم بها الأخيرة وكذا القواعد الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومة المالية والحكم على جودتها من خلال قياسها من حيث: (المنفعة، الدقة، التنبؤ، الفاعلية، الكفاءة)، إن قياس جودة المعلومات يبقى نسبي لكن أن تكون المعلومة بجودة عالية أفضل من إلا جودة.

المطلب الثاني: طبيعة ومصادر المعلومة المالية

الفرع الأول: طبيعة المعلومات المالية

لطالما انحصرت طبيعة المعلومة المالية في الطبيعة العددية فقط (لغة الأرقام) وبظهور وتطور الرقمنة في الاسواق العالمية ارتبطت المعلومة المالية زيادة على الطبيعة الرقمية بعاملي المعرفة والاستدلال.

إن عاملي المعرفة والاستدلال من بين المؤشرات التي تدل على طبيعة المعلومة إذ أن الأخيرة تختلف باختلاف محصلها أكان (محللا أو مستثمرا).

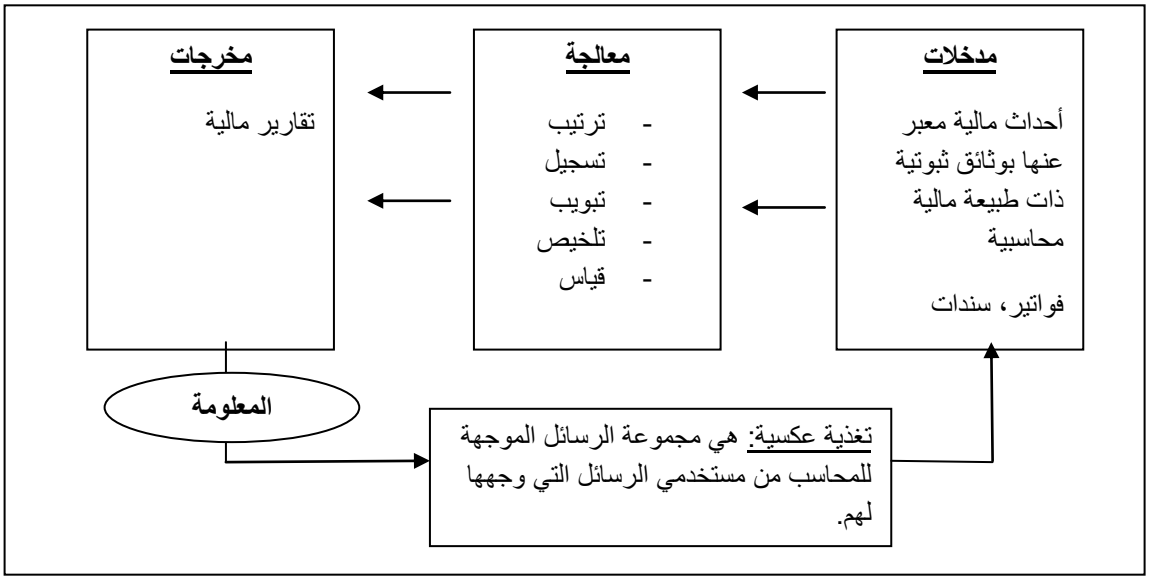
حيث يكمن مفهوم المعلومات المالية وطبيعتها في تعريف كلا من العاملين كما يلي:

- **المعرفة:** " هي حصيلة المعالجات التجريدية للمظاهر الكامنة في المعلومات وتقطيرها إلى مجموعة قواعد تحكم الفكر بجانبيها النظري والتطبيقي لتجاوز العقبات"[1].
- المعرفة بمفهومها العام هي "المادة المصنعة من المعلومات المستنتجة من حصيلة البيانات والمعلومات".

إن تحقيق المعرفة المالية من وراء دارسة المعلومات المالية لا يتحقق في ظل طبيعة عددية فقط بل يتعدى ذلك إلى مجموعة الكتابات المحاسبية في الجداول المرافقة.

كذا الاستدلال هو الأخر لا يؤدي واجبه في الإقناع وخفض درجة عدم التأكد عند أصحاب القرار إلا بتنوع طبيعة المعلومة المالية المعالجة في مدركات العقل المفكر حول وسط معين.

الشكل رقم 3-01:طبيعة ومكونات المعلومة المالية



المصدر:من إعداد الباحثة

من خلال المخطط يمكننا استخلاص أن:

– طبيعة المعلومة المالية: طبيعة وثائقية بيانية عددية إحصائية.

[1] الرزو، حسين مضفر، **"سمات اقتصاد المعرفة فيدول المغرب العربي"**، مجلة المستقبل العربي، العدد 348، فيفري 2008.

- مكوناتها: حقائق واقعة مالية مؤشرات ومقارنات لظواهر وأفكار.

الفرع الثاني:مصادر المعلومة المالية

تمثل القوائم المالية كل وحدة من الأوعية المالية التي تصب فيها المعلومات وفقا لأشكال مختلفة يحددها الهدف النظام المحاسبي المعمول به.

فحسب المادة 25 من قانون 07-11المتضمن النظام المحاسبي المالي، تتضمن الكشوف والقوائم المالية ما يلي:

- الميزانية المالية والمحاسبية: هي عبارة عن جدول مكون من قسمين قسم لعناصر الأصول وقسم لعناصر الخصوم معبرة عن الحصيلة المالية للمؤسسة،
- جدول النتائج
- جدول تدفقات الخزينة
- جدول تغيير الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

مصادر تهديد البيانات المالية والمحاسبية:

تؤثر البيانات غير الدقيقة مهما كان حجمها سلبا على كفاءة وفعالية شركة،والتي تنشئ عنها تقارير مالية غير موثوقة تهدد استقرار نشاط المؤسسة ويمكن حصرها في مصدرين رئيسيين:

- **الأخطاء:** يمكن القول ان البيانات المالية خاطئة إلا إذا كانت ناتجة عن عاملين إما التقدير الخاطئ أو الإهمال وعدم الاهتمام، والتي تنشأ بدورها نتيجة عدم التدريب الجيد أو النقص المعرفي لمستخرج هذه البيانات.
- **المخالفات:** بعكس المصدر الأول يعد هذا المصدر ناتج عن قصد كونه ينطوي على نموذجين، إما الغش الإداري الذي يكون اساسه تحريف المعلومة المالية والمحاسبية عن قصد أو سرقة أصول المنظمة ومعلوماتها.

و يرى كل من Nabil Messabia,AbdelhaqElbekkali, Michel Blanchette أن استخدام نموذج المخاطر هو طريقة منهجية للمدقق للنظر في عوامل الخطر التي يمكن أن تؤثر على أداء هذه المهمة و يتأثر هذا الاستخدام من قبل البيئة التي يتم تنفيذ فيها عملية التدقيق حجم الموقف المالي للعملاء والحكم عليه صناعتها وطبيعة نظام المعلومات الخاصة به وغيرها، كل هذه العوامل يمكن أن تؤثر على عنصر تقييم هذا النموذج من قبل مدقق الحسابات، ويتميز انتباه واهتمام الباحثين في التدقيق حول مدى صلاحية استخدام نموذج المخاطر عن طريق استخدام تكنولوجيا المعلومات كدعم لإدارة لمعلومات[1].

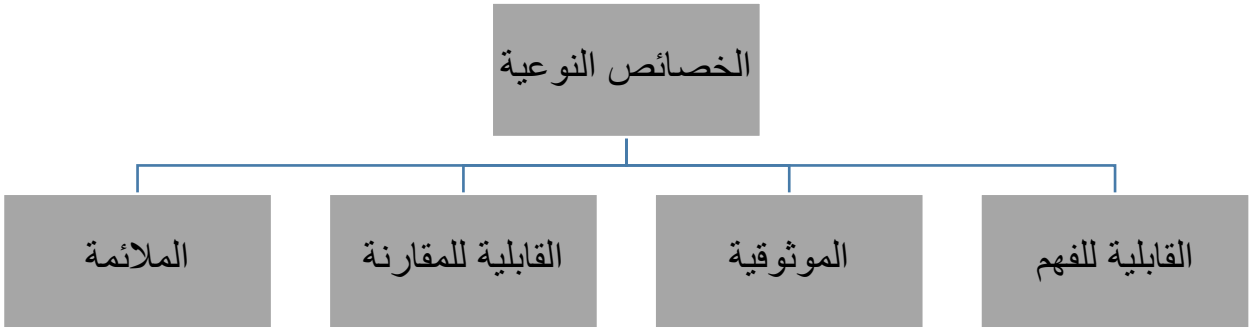
الفرع الثالث: خصائص جودة المعلومة المالية

[1] علي بن قطيب، السعيد قاسمي، "**دور التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات –دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في ولاية تيارت**"، مجلة الباحث، العدد 16، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر،2016، ص 207.

هي تلك الخصائص التي يجب أن تتصف بها المعلومة المالية المفيدة وهذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عند إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات الناتجة عن تطبيق الطرق والقواعد والأساليب المحاسبية البديلة.

كما أن لأهمية وأهداف المعلومة المالية صلة بخصائصها والتي بدورها تعطيها الجودة اللازمة لتحقيق ما أنشأت لأجله،وبانطلاق إعداد المعلومة المالية سعيا منا لأجل تحقيق هدف معين هي خطوة أولى في سبيل تحقيق جودة المعلومة المالية باعتمادها على أساليب وطرق مضبوطة تؤدي لما تسير إليه، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم 3-02:الخصائص النوعية للمعلومات المالية.



المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على المكتسبات قبلية.

إن مجمل الخصائص الموضحة في الشكل أعلاه تشمل الترتيب المصنف التالي:

الملائمة:

يقصد بالملائمة تقديم المعلومات في حينها، أي تقديم المعلومات لمستخدميها في حينها عندما يحتاجون إليها، وذلك أن المعلومات قد تفقد قيمتها ومنفعتها في غيابها عندما تدعو الحاجة إلى استخدامها.

الموثوقية: ويقصد بها أن تتوافر للمعلومات قدرا كافيا من الموضوعية لدعم ثقة متخذ القرار ويعتمد عليها كمصدر للمعلومات وبناء التوقعات والتنبؤات[1].

نستخلص من هذه الخاصية تفرع ثلاث خصائص ثانوية:

1- صدق تمثيل المعلومة: هذه الخاصية تعني أن المعلومة صادقة في تمثيلها لطبيعة الأحداث والعمليات المالية التي من المفروض أن تمثلها.

2- الموضوعية: وتعني أن المعلومات ينبغي أن تكون قابلة للإثبات بحيث يمكن أن تستخدم بشكل يعطي القياس نفسه، ويوصل إلى النتيجة نفسها من خلال قياسات مستقلة وطرق القياس نفسها.

3- الحيادية: تعني أن المعلومة تكون خالية من التحيز عن طريق قياس النتائج وعرضها بطريقة بحيث لا تتغلب مصالح فئة المعينة من فئات مستخدمي القوائم المالية على غيرها من الفئات.

قابلية المعلومات للمقارنة: تؤدي هذه الخاصية الى تمكين مستخدمي المعلومات المالية من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء المنشاة وأداء المنشآت الأخرى خلال فترة زمنية معينة كما تمكنهم من مقارنة أداء المنشأة نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة.

قابلية المعلومات للفهم: لا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها، ومن الإجراءات التي تسهم في إمكانية فهم المعلومات المالية واستيعابها: تصنيف البيانات في مجموعات ذات مغزى لمن يستخدمون القوائم المالية (وليس للمحاسبين وحدهم)[1].

[1] عبد الكريم محمد سلمان النجار، "**مدى دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية** "، أطروحة دكتوراه، العراق، بغداد، 2012، ص20-21.

الاستعانة بعناوين واضحة المعنى سهلة، وضع البيانات المترابطة مقابل بعضها البعض، تقديم الأرقام الدالة على المؤشرات التي يرغب من يستخدمون هذه القوائم – عادة – في معرفتها.

ويرتئي مجلس معايير المحاسبة المالية الدولي بأن: "الملائمة والموثوقية تمثلان السمتين النوعيتين الرئيستين اللتين تجعلان من المعلومة المالية مفيدة لصنع القرار".

كل هذه الخصائص تطرقت إليها مختلف النصوص التشريعية والتنظيمات الصادرة في المجال لكن وفق منظور خاص يتلاءم والبيئة الاقتصادية للمعلومة المالية في الجزائر.

ركز القانون 07-11 على خصائص المعلومة المالية التي تضفي الثقة لها من طرف مستخدميها وما يمكن استخلاصه من ذلك كله أن هذه الخصائص مبنية على اعتبارات مختلفة تمس كل فئة من هذه المستخدمين على اختلاف حاجاتهم من المعلومة من جهة، وأهدافهم المرجوة من جهة أخرى سواء كانت افتراضية استثمارية وحتى حقوقية.

1. **خصائص زمنية:**

أ. **التوقيت:** إن التطور التكنولوجي وتعدد وسائل الاتصال والبرمجيات و تفرعها و تطور مواقع التواصل أدى إلى زيادة أهمية التوقيت الزمني للمعلومة المالية، كما أن توقيت وصول المعلومة المالية لمستخدميها أو مستحقيها في الوقت المناسب وبالتوقيت الزمني المناسب على الترتيب (أي موعد وصولها قبل أو عند الحاجة إليها إذ المقصود هنا هو الوصول قبل أو عند الحاجة لاستخدامها، فإذا كانت بعد زوال الحاجة وتفويت فرصة استثمار المعلومة تفقد المعلومة أهميتها وقيمتها في آن واحد، وكذا مدة وصول المعلومة المالية وما يعرف حسب المصطلحات الحديثة بسرعة تدفق المعلومة

[1] الأكاديمية العربية البريطانية للدراسات العليا، http://www.abahe.co.uk/ ، ص01.

المالية، يكسب المعلومة المالية سمة من سمات الجودة المسترشد بها عند عديد المساهمين والمستثمرين وحتى المحللين.

إن خاصية التوقيت تحقق خاصية من الخصائص المهمة المميزة لمعلومة مالية عن أخرى ذلك أن افتراض وصول إحداها في وقت متأخر قد يفقدها ميزتها أو حتى أهميتها إذا كان الفارق الزمني بين انطلاق المعلومة حتى وصولها كبيرا.

ب. الحداثة:

إن مفهوم الحداثة يتقارب بشكل كبير مع مفهوم خاصية التوقيت إلا أن بالنظر إلى أن مفهوم حداثة المعلومة الاختلاف يكمن في جزئية بسيطة بين كلا الخاصيتان فيرتكز على عامل الأسبقية في تحصيل المعلومة المالية عن جهة قبل أخرى.

مثل: تحديد النتيجة الصافية للمؤسسة X هي معلومة مالية مفيدة وحديثة على اعتبار عدد المستثمرين الذين هم على علم بهذا المبلغ ونسبة توزيع الأرباح المقررة غير أن مرور بعض الوقت على صدور المعلومة وبداية تداولها بين المستثمرين يفقد المعلومة المالية حداثتها في علاقة عكسية لا تصح بعكسها على اعتبار أهمية المعلومةبين سرعة انتشار المعلومة المالية والحداثة في معنى.

إذا التكامل بين الخاصيتين يكمن في أسبقية تحصيل المعلومة المالية (كأن يحصلها مستثمر قبل أخر).

2. **خصائص ضمنية**: تتضمن هذه الأخيرة عدة خصائص نوجزها في:

أ. **الدقة**: إن تشعب المعلومة المالية بين عدة فروع وعدم اختصاصها بقدر من الدقة قد يؤدي إلى عدم الجدوى من استعمال المعلومة المالية ولا أي معلومة أخرى.

إن تحري الدقة في تقديم المعلومة المالية أو جزئية بسيطة من معلومة مالية معينة قد تحدث الفارق في ظل توافر الشروط الأخرى المحددة لجودة المعلومة على عكس الأمر الذي قد يحدث عواقب سلبية بإهمال إحدى جزئيات المعلومة المالية المطلوبة مما يفقد المستخدمين الثقة في حقيقة المعلومات المالية المقدمة لهم، الأمر الذي يجعلهم يبحثون في تفاصيل أخرى على علاقة بالمعلومة لتأكد من دقة الجزء المطلوب.

مثل: التحقق من قيمة الديون طويلة الأجل بطريقتين:

- د ط أ = (رأس المال العامل + مجموع التثبيتات الغير جارية) - رأس المال

- د ط أ = مجموع الخصوم — (رأس المال + د ق أ)

المراد إيضاحه في المثال أن عدم إظهار الديون طويلة الأجل بصورة دقيقة في الميزانية يجعل المستثمرين في حيرة من أمرهم حول حقيقة التدفق المالي، ما يؤدي بهم إلى القيام بأعمال أخرى قد تضيع لهم مدة زمنية معينة يمكن استغلالها لخلق بديل استثماري أخر فيعكفون على تجاهل أمر المؤسسة صاحبة القوائم المنشورة، أين تضيع عنها فرصة تحقيق تدفق استثماري.

ب. **الصدق**: إن خاصية الصدق لا ترتبط فقط بمفهوم إن محافظ الحسابات سيدقق المعلومة المالية ويتحقق من مصداقيتها. هذا وإن كان عامل ايجابي يؤثر في معدي المعلومة المالية، إنما المراد التنويه بها كخاصية قائمة في حد ذاتها، إن صدق المعلومة المالية يبدأ من أول مرحلة في إعدادها إلى أخر مرحلة.

كما أن ارتباط صدق المعلومة المالية بالصدق في إعدادها بمختلف أطوار الإعداد يفضي لوجب أو إلزامية التقيد بصدق البيانات المالية (المدخلات)، مرورا بتحري الصدق في عملية المعالجة وتجنب أساليب الغش وتحمل المسؤولية اتجاه الأخطاء (فيجب التركيز في المعالجة).

- خاصية الصدق مهمة كثيرا في إضفاء طابع الأمان على مخرجات النظام المحاسبي المالي، الأمر الذي يقر به محافظ الحسابات في نهاية تقريره بالمصادقة على القوائم المالية في أحد أشكال المصادقة، إذ أن أمر توفير الصدق يخلق عند محافظ الحسابات خلفية أن النظام ككل صادق وقد يكتفي بأسلوب العينات للبرهان فقط، ما ينتج مصادقة بدون تحفظ النقطة التي تبعث على الاطمئنان في نفوس المساهمين والملاك وحتى المستثمرين المحتملين، ويكسب المعلومة نوع أخر من الجودة.

ج. **الشمول:** خاصية لا تقل أهمية عن غيرها في ظل ظهور المحاسبة الإبداعية في عمليات الرسملة والإدماج والتجميع، إذ بخطوة مقصودة ومفتعلة عن بعض المساهمين أو المستثمرين بعض بنود القوائم المالية، ذلك لعدم توافق أو استجابة تلك المعطيات مع السياسة أو الخطة الاستراتيجية للمؤسسة كما هو الحال في (شركة انرون للطاقة).

إن المعلومة المالية الغير شاملة من شأنها وأن تلعب على وتر حساس في تكوين المعرفة لدى قارئ المعلومة المالية، بحيث يشوب الصورة الفوتوغرافية للقائمة المالية عدم الوضوح والضبابية في إحدى بنودها ما يبعث على الشك والنفور عند متلقي المعلومة المالية، الأمر الذي قد يصرف المستثمرين المحتملين ويبعث بالقلق في نفوس الملاك والمساهمين.

إن عدم شمول القائمة المالية لكافة البنود أو العناصر المكونة للمعلومة المالية يؤدي إلى بعث نوع من الريبة والشك، ذلك للإحساس أو الملاحظة بأن هناك أمر ناقص، لكن لا يدري مكانه بالضبط من

القائمة ولا يعلم تأثير غيابه. هذا ما يؤثر بالسلب على باقي الخصائص الأخرى إن توفرت وان كان عدم الشمول نابع من خطأ.

د. الملائمة (الاتساق): عدم ترتيب المعلومة المالية داخل القائمة المالية بالشكل أو النموذج المعهود الذي يتناسب وظرف إصدار المعلومة يؤدي حتما إلى اختلال قراءة المعلومة المالية، لعدم ملائمتها للوضع أو السبب الذي عرضت من أجله، ما يبعث بفقدان المعلومة المالية لأهميتها بفقدانها لدورها لعدم ملائمتها. ولمزيد من التوضيح حول الخاصية، نأخذ على سبيل المثال: إصدار أو إعطاء معلومات مالية مرحلية في شكل تقارير سنوية أو نهائية برسم غلق السنة المالية، فنحن أمام معلومة مالية لا تلاءم الوضع ولا التوقيت الذي أصدرت فيه المعلومة، ذلك وان القوائم المالية النهائية لابد وان تحتوي على معلومات مالية نهائية غير التقارير المالية المرحلية التي تعتمد نوع خاص من المعلومات المالية، قس على ذلك تقارير الاندماج والتجميع وحتى التقارير الحكومية التي قد تكون محشوة بمعلومات مالية لا حاجة لوجودها باكتسابها صفة عدم الاتساق، إن توفر خاصية الاتساق في المعلومة المالية تؤدي بالضرورة إلى تواجد خاصية الملائمة ذلك للارتباط الوثيق بين كلا المصطلحين في علاقة طردية للخاصيتين، ذلك وان إصدار معلومة مالية ملائمة ومتسقة في مختلف أطوار تكوينها يكسب المعلومة ميزة الوضوح والتناسب.

3. **خصائص شكلية**: طريقة تقديم المعلومة المالية لمستخدميها تخلق أثر وبعد فكري لمتلقيها على أساس الشكل المقدمة به فنقول:

أ. الوضوح: يتبادر لمفهوم العامة وأن الوضوح في المعلومة هو فقط كيفية الكتابة ونوع الكتابة وغيرها من أمور عدم الشطب والتبييض وكل الأمور المتعلقة بوضوح النظر، غير أن الوضوح الضمني المتعلق بموضوع المعلومة المالية في حد ذاتها يتعدى ذلك عند الخواص (المختصين) في تحديد معالم وضوح المعلومة المالية عدم

اللبس في قراءة المعلومة المالية على مستوى القائمة يبعث على تفعيل مبدأ الثقة في المعلومة على نقيض ذلك نجد إن عدم وضوح المعلومة يبعث على اللبس في صدق وصحة المعلومة المالية ما يؤدي إلى تحقيق مبدأ الشك.

في مثال ذلك نقول: " اتخاذ مجلس الإدارة لتدابير عدم توزيع أرباح السنة المالية بعد موافقة الجمعية العامة على القرار" عدم توزيع أرباح الدورة قرار غير واضح، ذلك لخلقه عدة أسئلة:

- لماذا لم توزع الأرباح
- ما هو مقدار ربحية كل سهم
- هل هناك صعوبات مالية تتوقعها المؤسسة
- هل هناك استراتيجية مرسومة خاصة بالدورة القادمة فنجد عدم الوضوح في إظهار النتيجة (أرباح غير موزعة) في تقرير قائمة الميزانية أمر يبعث على الأقل بأربع أسئلة آلية تطرح من قبل المستثمرين أو المساهمين المحتملين دونا عن الجهات الرسمية " كالضرائب، ومصالح الضمان الاجتماعي" التي يدفعها وازع الشك إلى محاولة التأكد من أن هذا القرار لا يتخذ بعد تحايلي "كالتهرب الضريبي أو المغالطة".

إن خاصية وضوح المعلومة المالية لا تقتصر فقط على المعلومات المالية المستسقاة من القوائم المالية بل الشغل الشاغل الآن يتعدى إلى إرفاق التقارير المالية بتقارير تفسيرية توضح أسس وأسباب الإقدام على قرارات غير واضحة، فضلا عن تقارير محافظ الحسابات التي تراعي هذه النقاط ضمنيا لترفع اللبس والغموض عن المعلومات المالية المصرح بها.

في خطوة تبعث بها الدولة في ظل عدم استقلالية المدقق الداخلي وعدم كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية والحوكمة في اغلب المؤسسات الناشطة على التراب الوطني الجزائري.

ب. التنظيم: ترتكز هذه الخاصية في إطارها التصوري على مجموعة الخصائص السابقة ذلك لشمولها كافة ولنوضح أكثر هذه الخاصية نعرج على عكس المصطلح الخطوات المرتبطة بالمعلومة المالية واعدادها وهو عدم التنظيم أي " الخلط "، إن عملية تنظيم المعلومة المالية هي عملية وضع المعلومة المالية في إطارها الصحيح بالشكل الصحيح والترتيب المناسب لعرضها ومنع تشعبها.

ففي ظل عدم تحقق خاصية التنظيم في المعلومة المالية تفقد الأخيرة جميع الخصائص الأخرى ولو كانت على قدر كبير من " الدقة، الوضوح، الشمول...".

حيث أن التنظيم الجيد والأكفأ للمعلومة المالية وفق خطوات مدروسة بعناية ومخطط لها بالشكل المناسب، يجعل المعلومة تبرز نقاط قوتها وما تحمله من دلالة في تعبيرها على الواقع الذي تمثله، هذا ما يكسبها طابع الجودة من جانب أصحاب القرار.

ج. المرونة: إن عدم توفر المعلومة المالية على هذه الخاصية بالقدر والكيفية المناسبتان، لأجل استغلال المعلومة كلا حسب حاجته يفقد الأخيرة الكثير من أهميتها، هذا وان المرونة تعمل على تحقيق خاصية الملائمة في تحصيل المعلومة المالية وأوجه استخدامها. على نقيض ذلك فإن عدم مرونة المعلومة المالية يؤثر سلبا على استخدام الأخيرة ما يفقدها خاصية الملائمة بالنسبة لمستخدمي المعلومة المالية. لذلك فإن تحقيق عنصر الملائمة يرتكز على عنصر المرونة بدرجة كبيرة من الاعتماد، ففي حالة انعدام الأخيرة من المعلومة المالية شأنها في ذلك أن تضفي طابع الجمود والتعقيد وصعوبة استخدام واستثمار المعلومة بالشكل المناسب، ما قد يؤثر بطريقة أو بأخرى على خاصية الوضوح في نقطة تأثير سلبي ثاني لانعدام خاصية المرونة.

4. **خصائص نوعية:** إن التطور العلمي والمعرفي على جميع الأصعدة أدى بالضرورة إلى تطور المعلومات المالية كأحدالميكانيزمات الأساسية في بناء قرار يتحمل ما يحتمل من سلبيات أو ايجابيات أو كلاهما.

لذلك اعتمدت بعض الدارسات الحديثة على نوع جديد من الخصائص استندت فيها لأربع محددات في حقيقة الأمر أستطيع أن أقر بواقعيتها في ظل عصرنة المعلومة المالية المقيدة بمصطلحات (جودة المعلومة المالية، تنسيق المعلومة المالية، حوكمت المعلومة المالية...)، إن هذه الخصائص التي أطلق عليها اسم الخصائص النوعية تشكل إطار خاص وشامل للمعلومة المالية على اختلاف خصائصها.

أ. **الجودة الذاتية الداخلية:** يعتمد هذا الفكر على أسس إعداد المعلومة المالية لكل فرد بحسب حاجته، غير إن الأمر ليس بالسهل ولا بالمنطقي لاختلاف أنواع مستخدمي المعلومة المالية وقطاعاتهم.

لذلك نقول إن مفهوم الخاصية ينطلق من هذه الفكرة غير أن الإعداد يكون بإنتاج معلومة مالية واحدة، أما عن مدى استجابة هذه المعلومة لمتطلبات واحتياجات مستخدميها تكون استجابة فردية.

وعليه أقول إن مصدر المعلومة يكون في قالب عام universelle يحتكم إلى معايير تتضمنها المعلومة:

- سهولة المقروئية والفهم.
- قابلية المقارنة والتحليل.
- التقارير المتعلقة بالمحاسبة المالية.
- التحصيل الكمي المعرفي.

ب. الجودة السياقية: إن هذه الخاصية وإن كانت حديثة المصطلح غير أنها قديمة التصور المقصود منها تتابع خطوات ومراحل الجودة في سياق إنتاج المعلومة المالية.

حيث أن الحرص على توفير الجودة في طرق ومنهج إعداد (معالجة) المعلومة المالية ينتج معلومة مالية ذات جودة تلقائيا، في ذات السياق يسري إنتاج أوتوماتيكي للمعلومة المالية الجيدة، ففي حالة تولد الرغبة في

تحسين الجودة تطبق فقط تعديلات ثانوية على مستوى آليات المعالجة والإعداد التي تسوقنا بدورها إلى تحسين جودة المعلومة المالية.

إذ نجد هذه الخاصية تركز على جودة الإعداد من منظور تحصيل حاصل "عالج بجودة تنتج بجودة" أما حديثا وبتطور الفكر المالي أصبح المفهوم لا يقتصر فقط على جودة المعالجة بل يتعدى لجودة المعطيات المستخدمة في إعداد المعلومة.

نحن بدورنا ولإضفاء القيمة المضافة البحثية في الميدان العلمي نركز على جزئية من مفهوم هذه الخاصية في شق جودة إنتاج المعلومة المالية، نبسطها بالمثال الآتي: إنتاج معلومة مالية باستخدام المعالجة اليدوية يعطينا معلومة مالية ذات جودة غير أن عامل " الوقت والتكلفة، هامش الخطأ " كلها تعمل عكس المتطلبات الوظيفية العصرية للمعلومة المالية، غير أن استخدام برنامج المعالجة الآلية للمعلومة المحاسبية المالية يكسبنا الكثير من الوقت ويقلل هامش الخطأ على غرار عامل التكلفة الذي يكون مرتفع نسبيا، مع ذلك نقول أننا حققنا جودة نسبية بالمقارنة مع ما سبق حيث يمكننا تحسين الجودة أكثر بالتوصل إلى طريقة تخفيض تكلفة إنتاج المعلومة المالية الآلية، حيث أن تغيير البرنامج المستخدم للمعالجة بتكلفة اقل مع المحافظة على نفس عامل التوقيت وهامش الخطأ المخفض يكسب المعلومة المالية جودة نسبية أكثر من ذي قبل.

ج. **العرض والتقديم:** إن خاصية العرض والتقديم في وقتنا الحاضر تعمل على إكساب المعلومة المالية ميزة نوعية عن باقي المعلومات المالية المماثلة، ذلك بأن طريقة العرض تكمن في إبراز نقاط قوة المعلومة المالية وخلق مقومات إبداعية تـــثمن أهمية المعلومة المالية، خاصة وأن التركيز على المظهر الاقتصادي قد تغلب على المظهر القانوني بحسب ما نص عليه القانون11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

لذلك فإن خاصية العرض والتقديم تختلف باختلاف المكان والزمان والغاية المرجوة من المعلومة ذاتها.

مثال ذلك: تأكيد تأثير اختلاف عرض القوائم المالية بدون تقرير محافظ الحسابات على تفكير متلقي المعلومة عن غيرها، التي تعتمد عرض تقرير محافظ الحسابات كإسناد لدلالة على صدقها وموثوقيتها.

كذلك الحال بالنسبة لعرض التقارير الإدارية إلى جانب التقارير المالية إذ يفضي هذا الإجراء درجة عالية من الشفافية في إقرار سياسة المؤسسة الاستثمارية.

كلها أمور وأخرى تبعث على خلق ميزة وجودة للمعلومة المالية المعروضة على مستخدميها (الترتيب، التغليظ)، بحيث ترتبط مع الخاصية التي بعدها في توقيت تقديم المعلومة المالية بالعودة لقابلية وصولها.

د. **قابلية الوصول:** تركز هذه الخاصية على قابلية وصول المعلومة المالية كما أريد لها أن تصل ليس على المستوى الحسي (البصر والسمع)، إنما على المستوى العقلي الإدراكي (الاستيعاب)، حيث تعتمد هذه الخاصية على طابع الإيحاء من خلال محاولة قراءة أفكار مستخدمي المعلومة المالية (دارسة رغبتهم وأهدافهم من تحصيل المعلومة المالية).

إن هذه الخاصية وما عليها من انتقادات على الصعيد الدولي لنبذ فكرة التلاعب بأفكار المستثمرين (كنوع من أنواع الغش)، وما لها من ارتباط مع مفهوم المحاسبة الإبداعية كدور محوري في الأخيرة.

غير أن حسن نية توظيفها بالاستخدام الجيد لها يؤدي الدور الأساسي والغاية المرجو تحقيقها من تقديم المعلومة المالية للإشارة عن استراتيجيات المؤسسة في المستقبل، فهي طريقة ذكية ما دامت صادقة تحافظ على حفظ سرية الخطط المستقبلية من المنافسة الخارجية.

لكل خاصية إيجابيات وسلبيات كلا حسب توظيفها لكن الأساس في ذلك يقوم على جمع هذه الخواص في معلومة مالية واحدة، الأمر الذي يراه البعض مستحيل بينما يراه الآخرين نمطي إلا أن حقيقة الترابط بين

مجموع الخاصيات المذكورة سابقا تفضي إلى حقيقة تطبيقها مجتمعة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، قد لا يتفطن لها الكثيرون غير أن اختلال خاصية واحدة يؤثر سلبا على باقي الخاصيات الأخرى ما يجعل الأمر في كل مرة يظهر حقيقة إغفال إحداهما.[1]

لتبقى قضية تغليب أو إبراز خاصية على أخرى أمر يحدد ومقتضيات دور المعلومة المالية في التغلب على مشاكل استخدام الخصائص النوعية، المتمثلة في:

- احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسة للمعلومات المالية (الملائمة والموثوقية): كانعدام توافق بين ملائمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فقد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة وغير موثوق بها، أو العكس (موثوق بها ولكنها غير ملائمة).

فأرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز في الوقت التي تعتبر فيه عند الكثيرين أنها لا تتمتع بالدرجة اللازمة من الملائمة، لأن تلك الأرقام أقل ارتباطا أو (تمثيلا) للواقع الفعلي.

- احتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية: كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب لكنها لا تتمتع بقدرة تنبؤية عالية، كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية، كذلك فإن سرعةإعداد المعلومات غالبا ما تكون على حساب درجة الدقة والاكتمال وعدم التأكد.

[1] Charles piot, « **gouvernance**, **audit et qualité de l'information financière** », articlehttp://www.cairn.info/gouvernance-d-entreprise--9782804106256-page-93.htm , p98.

– ليست كل المعلومات الملائمة والموثوق بها معلومات مفيدة: لكونها لا تتوفر على مكون ذات أهمية نسبية تذكر (بافتراض اختبار مستوى الأهمية)، حيث نشير لمفهوم الأهمية النسبية بـــ " أهمية أي بند مفيد يبرز دوره إذا ما أدى حذفه أو الإفصاح عنة بطريقة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار".

– كذلك قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائـــد المتوقع منها: (اختبار التكلفة / العائد) لا تعتبر معلومات مهمة، فالمعلومات التي لا ترتبط ارتباطا وثيقا بأهداف مستخدمي القوائم المالية وليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها.

ان القاعدة العامة فيما يتعلق باختبار محدد التكلفة والعائد هي أن المعلومات المالية يجب عدم إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها عن كلفتها وإلا فإن الشركة تتكبد خسارة عند الإفصاح عن تلك المعلومة، بسبب الإفصاح عن معلومات كلفتها تفوق منفعتها.

– قد تكون المعلومات المالية ملائمة وموثوق بها غير أن مستخدمها يواجه صعوبة فهمها، وتحليلها واستخدامها على الرغم من أن المعلومات ينبغي أن تكون مفهومة وصفة الفهم هذه تعكسها، في نموذج القرار الذي يواجه خصائص السهولة والوضوح التي تتميز بها المعلومات المنشورة لكن هناك عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة وكذلك أهداف مختلفة ومتعددة يصعب من مهمة المحاسب، لذلك يقع على عاتق المحاسب باعتباره الجهة التي تعد التقارير المالية مهمة التوفيق بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمي المعلومات المحاسبية التي تحتويها تلك التقارير.

– بالرغم من أهمية المقارنة في عملية اتخاذ القرار: فإن ما يهتم به مستخدمو المعلومات المالية هو مقارنة المعلومات الخاصة بشركة معينة مع شركات مشابهة أو منافسة مع القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه هذه الشركة، إلا أن عملية المقارنة سواء المكانية أو الزمنية قد لا تكون ذات جدوى الشركةعندما لا تلتزم

المؤسسات (أوالشركة) بسياسة التماثل أو الاتساق في انعدام ثبات الطرق المحاسبية لمجرد الرغبة في تغييرها، عند تغيير تلك الطرق فإنه من الضروري الإفصاح عن هذا التغيير والآثار المترتبة على الوضع المالي نتيجة هذا التغيير ونتيجة النشاط للشركة ذات العلاقة.

المبحث الثاني: تحليل جودة المعلومة المالية وتأثيرها

المطلب الأول: مفهوم وقياس جودة المعلومة المالية

من وجهة نظر معيارية تعرف معظم الأطر المفاهيمية للمحاسبة عن جودة المعلومات المالية وفقًا لأربع سمات: الشمولية والموثوقية والأهمية وقابلية المقارنة، كما يجب أن تكون المعلومات التي تفصح عنها المؤسسات مفهومة بدرجة عالية للمستخدم ذي الحد الأدنى من الثقافة المحاسبية والمالية الموثوقية يمكن الاعتماد عليها بمعنى أنها خالية من الأخطاء الكبيرة – ذات الصلة – وهذا مفيد لصنع القرار وقابلة للمقارنة في الزمان والمكان من بين هذه الخصائص الأربع تعتبر –الموثوقية والأهمية–اثنان بشكل عام أساسيين وغالبًا ما يرتبط الآخران بفكرة الأهمية.

من الناحية التشغيلية ينقسم مفهوم QIF الشامل إلى عدة خصائص يمكن ملاحظتها أو عناصر قابلة للقياس فمن خلال العمل السابق، حسب He, Labelle, Piot et Thornton (2007, 2008) قسم LES APROCHE إلى ثلاث رئيسية[1]:

الفرع الأول: النتائج الملحوظة لنوعية التقارير المالية الرديئة Les conséquences financier observables d'une mauvaise qualité du reporting

الاحتيال المالي الذي تم إثباته، والتصحيح بأثر رجعي للبيانات المالية السابقة، والدعاوى القضائية المعلنة مع المستثمرين. هذا النظرية هي عموما ثنائية التفرع: المؤسسات في حالة من الاحتيال المالي تتم مطابقة مع المؤسسات المماثلة ولكن غير احتيالية. ثم يستخدم المؤلفون تقنيات الانحدار اللوجستي الثنائي لاختبار تأثير العوامل الخارجية على الميل إلى الاحتيال، أو لتصحيح النتائج المنشورة مسبقًا.

الفرع الثاني:جزء من النتيجة المحاسبية المقدرة على أنه تم التلاعب بها: La fraction du résultat comptable estimée comme étant manipulée

إنها هنا مسألة تقدير مدى التنظيمات المحاسبية التي تسمى "تقديرية". الطريقة الأكثر استخدامًا لهذا الغرض هي نموذج جونز (1991) ومشتقاته، التي تسمح باستخراج الجزء غير الطبيعي من المستحقات المحاسبية في شكل بقايا تفاضلية بين جميع التعديلات من ناحية، وتلك التي من المفترض أن تكون طبيعية (الاهتلاك، التغيير في احتياج رأس المال العامل BFR) من ناحية أخرى.

[1]Charles piot, « **gouvernance**, **audit et qualité de l'information financière** », articlehttp://www.cairn.info/gouvernance-d-entreprise--9782804106256-page-93.htm , p99.

المطلب الثاني: تحليل جودة المعلومات المالية والأرقام المحاسبية: La qualité perçue de l'information financière et des chiffres comptables

تغطي هذه النظريات تقييم جودة القوائم المالية من قبل لجان المحللين، ودراسات حول رد فعل السوق المالية على إعلانات النتائج،وكذلك دراسات الارتباط بين أداء سوق الأوراق المالية والأداء المحاسبي.

المجموعة الأولى والثانية أولت الأهمية القصوى لضمان موثوقية البيانات المحاسبية، في حين أن المجموعة الثالثة تغطي بشكل أساسي جوانب الأهمية أي فائدة صنع القرار.

تعتمد هذه المراجعة على هذا التصنيف وكذلك مراجعة الدراسات التجريبية التي أجرتها HLPT.

ويمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 3-03:رصد عملية إعداد التقارير وجودة المعلومات المالية: الإطار التحليلي

فعالية الرقابة على عملية الاستسلام

←

جودة المعلومة المالية

1- الإشراف من قبل مجلس الإدارة
- استقلال مجلس الإدارة
- خصائص أعضاء مجلس الإدارة المستقلين
- عوامل سيطرة المجلس من قبل المديرين

2- لجنة التدقيق
- وجود لجنة التدقيق
- استقلالية اللجنة
- خبرة اللجنة
- المشاركة / الاجتهاد

3-المراجع الخارجي
- حجم / سمعة مدقق الحسابات

1-النتائج الملحوظة للتقارير المالية ذات جودةرديئة
Conséquences observables d'une faible qualité du reporting financier
- الاحتيال والنزاعات الأخرى التي ثبتت صحتها
- الإجراءات والتحقيقات من قبل سلطات السوق (انتهاك مبادئ المحاسبة، وما إلى ذلك)
- تصحيح النتائج المالية السابقة

2- إدارة النتائج Gestion des résultats
- التعديلات المحاسبية غير الطبيعية (العدوانية)
- المعالجة الإندفاعية للنتائج

3- المحتوى الإخباري للتقارير المالية
Contenu informatif des rapports financiers
- العلاقة بين النتائج المحاسبيةوعائد سوق الأوراق المالية (العائد)
، معامل الاستجابة لإعلان النتائج (معامل استجابة الأرباح) • جودة

source :Charles Piot , GOUVERNANCE, AUDIT ET QUALITÉDE L'INFORMATION FINANCIÈRE , Articlehttp://www.cairn.info/gouvernance-d-entreprise--9782804106256-page-93.htm , P99

المبحث الثالث: أهداف ومناهج ونطاق تدقيق المعلومة المالية

يكمن دور جودة التدقيق في سبيل تحسين جودة المعلومة المالية عند دوره في كشف مواطن الغش والتلاعب، انطلاقا من أهداف ومناهج ونطاق تدقيق المعلومة المالية تحقيقا لمعايير جودتها، إدراكا لمعايير الجودة عند متخذي القرار في أخر مرحلة ألا وهي النشر معتمدا في ذلك على خطوات ومعايير مقننة في جملة المراسيم والتعليمات المستسقاة من المجلس الوطني للمحاسبة الممثل لوازرة المالية.

المطلب الأول: أهداف ومناهج تدقيق المعلومة المالية:

الفرع الأول:الأهداف

إن الغاية الأساسية من تدقيق المعلومة الماليةهي العمل على إصدار معلومة مالية صادقة تتصف بدرجة عالية من الموثوقية، وهو بمثابة نقطة بداية عمل محافظ الحسابات عند الانطلاق في عمله، وهذا باجتهاده فيتطبيق أعلى مستويات الأمان والحيطة لتحري صدق المعلومة وتمكنه من جمع أكبر قدر ممكن من الأدلة والإثباتات بشتى أنواعها (معطيات،بيانات، معلومة خام)، التي ترسخ عنده خلفية صادقة عن المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة.

والذي بدوره يعمل على نقل هاته الخلفية لكل مستخدمي التقارير المالية الخاصة بالمؤسسة إثر مصادقته على هذه القوائم والتقارير فمحافظ الحسابات يتصل ويخاطب جميع المتعاملين المرتبطين بالمؤسسة سواء كانوا خارجيين أو داخليين من خلال:

الأمر الأول: إضفاء صبغة الجودة على المعلومة المالية وهذا من خلال وضع تأشيرته وختمه على القوائم المالية أو التقارير المالية المنشورة وهي العملية التي تلخص جميع عبارات الصدق والأمان في المعلومة المالية.

الأمر الثاني:رفع درجة موثوقية وشفافية القوائم المالية من خلال تقرير محافظ الحسابات وهو الوثيقة التي من شأنها أن أن ترفع مستوى جودة المعلومة المالية إلى الأحسن.

كما أن تحديد أهداف المعلومة المالية نابع من تحديد أهداف التقارير المالية وهي نقطة بداية تطبيق منهج فائدة المعلومات المالية والمحاسبية، في ترشيد قرارات المستفيدين الرئيسيينفالمعلومات الجيدة هي المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات.

حيث يحتاج مستخدمي المعلومات المالية إلى نوعين من المعلومات لاتخاذ القرارات الملائمة:

النوع الأول يتمثل في المعلومات الأساسية أي القوائم المالية.

أما النوع الثاني: تعليق ومناقشة هذه القوائم ألا وهو الرأي المحايد للمدقق المتضمن في تقريرهفزادت الحاجة إلى خدمات التدقيق (محافظ حسابات كان أو خبير محاسبي)، لأسباب أخرى ظهرت:

– تضارب المصلحة بين مختلف الأطراف: حيث تتولد بين مستخدم المعلومة ومعدها نوع من الاختلاف في الوجهات ما يبعث على تضارب في المصالح، يولد الحاجة إلى تدقيق المعلومة من طرف مهني محايد وكفئ.

– الأهمية النسبية للمعلومة المالية: في ظرف التنوع الاقتصادي وتعدد النشاطات أصبحت المعلومة المالية على قدر كبير من الأهمية في اتخاذ القرارات ما استوجب ضرورة التأكد منها.

– صعوبة وزيادة درجة تعقيد المعلومة المالية: حيث إن التطور القطاعي ألقى بظلاله على ضرورة تطور عرض أو تقديم المعلومة المالية، التي أفضت بدورها إلى الاستعانة بمهني مختص ملم بجميع حيثيات المعلومة في وسط قل فيه توافر معايير الجودة في المعلومات المالية.

– الفصل بين المهام والمتطلبات: إن الحاجة إلى الفصل بين معد المعلومة المالية ومدقق المعلومة خلق الحاجة إلى الفصل بين معد المعلومة المالية ومستخدمها، ما استوجب خلق آلية ربط بين مختلف الأطراف في وسط شفاف وصادق يضمن حقوق وواجبات كل واحد. فكان ذلك ببعث مهنة محافظة الحسابات والعمل على قياس جودة عمله في قالب متطور يضمن عدالة المعلومة المالية لتحقيق الهدف التي أعدت الأخيرة من أجله.

الفرع الثاني: مناهج تدقيق المعلومة المالية:

إن منهج تدقيق المعلومة المالية ينقسم إلى قسمين بحسب نوع المعلومة المالية المدققة إذا كانت محوسبة أم يدوية لذلك فالتفصيل يكون هنا واجب على النحو التالي:

1- **منهج تدقيق المعلومة المالية اليدوية:** حيث يكون المنهج في هذا النوع متنوع بحسب مراحل التدقيق:

1- **المرحلة الأولى:** هي مرحلة تعريفية يتبع فيها محافظ الحسابات المنهج الوصفي في جمع مجموعة المعلومات المتعلقة بالشخص المعنوي محل التدقيق كـــ (اسم الشركة، تصنيفها، نشاطها، رأس مالها، مقرها، مالكها أومساهميها وسمعتها) كلها معلومات مستسقاة من المحيط أو البيئة الخارجية لمحل التدقيق.

2- **المرحلة الثانية:** تأتي هذه المرحلة كخطوة مهمة ثانية بمنهج استطلاعي يتبعه محافظ الحسابات في معرفة مجمل المعلومات الخاصة بالمؤسسة أو الشركة في بابين:

1- الباب الأول: من مديرها، هيكلها التنظيمي، عدد عمالها، قانونها الأساسي، نظامها الداخلي، فروعها.

2- الباب الثاني: فحص السجلات والدفاتر والوثائق المحاسبية والإدارية هذا ما يضفي لدى المحافظ رصيد معلوماتي يحفظ له الاختيار السليم للمنهج الموالي في المرحلة الموالية.

3- **المرحلة الثالثة:** يعتمد فيها المحافظ على المنهج الاستقصائي للوقائع الاقتصادية الحاصلة خلال الدورة المعنية بالمحافظة، كأساس لوضع آو تحديد نسبة الشك المهني الوارد اتجاه المؤسسة من خلال النظرة الأولية العامة قبل الشروع في التدقيق وجمع الأدلة و القرائن المكونة للخلفية المفاهيمية في اتجاه شفافية الواقعة الاقتصادية من طرف المسؤولين الفاعلين في صنع القرار المحقق للواقعة الاقتصادية، بغية تحديد مسؤوليات كل فرد إذ ما اكتشف المحافظ أخطاء أو تلاعبات من جهة، أخذه لاحتياطاته في تقليل هامش مخاطر التدقيق من جهة أخرى على سبيل معرفة حدود مسؤولية كل مسئول داخل المؤسسة، ونسبة نفوذه في صنع القرار ومقدرته على بسط سيطرته وقدرته على الإقناع في تمريره للأوامر الإلزام بتطبيقها مهما كان نوعها ودرجة صحتها.

- إن هذه المرحلة وان كانت استقصائية لكنها مهمة بقدر أهمية نتيجة عمل المحافظ وصدق توقعاته.

4- **المرحلة الرابعة:** يتبع المحافظ المنهج الوصفي التحليلي في قراءة نتائج تحقيقاته ومقارناته خلال مرحلة جمع الأدلة القرائن المدينة أو المثبتة للعكس، اتجاه الكيان المدقق حول مدى صحة ومصداقية المعلومات الماليةوإن كانت هذه المرحلة هي الأخيرة في منهجية عمل المدقق في تدقيق المعلومة، المنشورة في التقارير المالية اليدوية فهي كذلك في القسم أو النوع الثاني من المعلومة المالية المحوسبة.

2- **منهج تدقيق المعلومة المالية المحوسبة:**إن تطور العلوم وظهور الحاسوب أصبح من النادر استخدام المؤسسات للأنظمة اليدوية في معالجة معلوماتها على تنوعها، فلم تنأ المحاسبة بدورها عن استخدام التكنولوجيا لمعالجة بياناتها في جميع مراحل مسكها. لذلك وجب على أي محافظ حسابات أن يتقن العمل على الحاسوب، الأمر الذي ذلل الكثير من الصعوبات اتجاه المحاسبين وأصحاب القرار في دقة وسرعة معالجة المعلومةوإصدارها في أي وقت استلزم ذلك،بطبيعة الحال مع الحفاظ على طبيعة النظام المحاسبي بحسب المادة 24 من القانون 07-11.

فجاءت الإجابة ضمنية بصدور القانون 01-10،القاضي للاستعانة بمدققين وتلقينهم لكيفيات العمل بالكمبيوتر على أساس أن المدققين ملمين أصلا بالمبادئ الأساسية اللازمة لجميع فجاءت الإجابة ضمنية بصدور القانون بالكمبيوتر، أطوار عملية التدقيق على غرار فهمهم لأطوار انجاز العملية المحاسبية، الأصل أنه لا يمكن تلقين أصحاب اختصاص الكمبيوتر المبادئ وإن كان ذلك فإن العمل على ذلك يتطلب متسع من الوقت لضبط العملية أكثر منه عند تلقين محافظي الحسابات لمبادئ الكمبيوتر.

ذلك وأن هناك بعض مواطن نقص عند محافظي الحسابات في استخدامهم للكمبيوتر يجب العمل على تصويبها فقط، بإنشاء حلقة الربط بين آلية استخدام الكمبيوتر في إصدار المعلومة المالية والية استخدام الكمبيوتر في العمل التدقيقي.

لذلك، فالتطرق إلى الحديث عن وسط معلوماتي يندرج ضمن التحولات الجديـــدة المؤثرة على نتـــائج وتسيير العملية التدقيقية، في سبيل رفع مستوى البحث والتدقيق في مختلف العمليات المستخدمة للبرمـــجيات خاصة مهنة التدقيق التي تستدعي اهتماما خاصا من قبل المدقق، بالتحكم في خصائص ومبادئ المعلوماتية عند تـــقييم وفحص الأنظمة.

كثيرين هم من يعتبرون الإعلام الآلي عبـــأ عليهـــم لا لشيء سوى أنهم يجهلون استعماله، لذلك وجب إتباع السلوك الصحيح المفضي إلى مقولة أحد المدققين الأمريكيينحن كمدققين وخبراء يجب أن نطرح على أنفسنا الأسئـــلة التـــالية[1]:

- كيف يـــمكن استعمال هذه الوسيلة على أحسن وجه؟
- هل يـــمكننا أن نضفي على مهامنا السابقة فعالية ونـــجاعة أكثر؟

للإجابة على التساؤلين لابد من توضيح بعض النقاط التالية:

– إن لانتشار استعمال المعلوماتية تأثير واسع على تسيير الأنظمة وإجراءات المراقبة تدقيق فلابد أن تتوفر لدى المدققين ثقافة معلوماتية.

[1]SNC, **Révision En Milieu Informatique**, Norme de l'Ordre des Experts Comptables, R N°8, 1995, p38.

– قد تصل حدود المعرفة في درجة معينة، إلى حد الفصل بين الثقافة والتخصص أين يتجسد ظهور تعقيدات تكنولوجية في ميدان المعلوماتية.

– إذا كان على المدقق أن يكون متخصص في مجال معين لابد أن تـــخضع إجراءات تنفيذ مهمته إلى مبادئ التدقيق بتركيزه على أسباب هيكلية بجانب الأسباب الظرفية.

– تتـــحقق فعالية فرقة التدقيق إذا تميزت بتنوع كفاءات وخبرات أفرادها في تنفيذ جميع مهـــام المؤسسة،حيث يتبع المحافظ في كل مرحلة المنهجيةالتالية:

– المرحلة الأولى: المراجعة العامة والتدقيق في مجموعات بمنهج استكشافي وصفي لغرض التأكد من إجراءات التشغيل (تشغيل مركز الحاسب، التوصيلات الكهربائية، وحدة انقطاع التيار الكهربائي، توصيلات Intranetلنقل البيانات، التأمين ضد الحريق وصيانة الأجهزة والحماية المنطقية).

– المرحلة الثانية: ينتقل بعدها المحافظ إلى التأكد من سلامة البيانات بإتباع المنهج التجريبي التحليلي من خلال محاولة خلط برمجة (ضوابط إدخال ومعالجة البيانات "الحذف، النسخ والتحميل"، طبيعة البرامجوإصداراتها المختلفة) كمرحلة أولية للوصول إلى إعداد المعلومة المطلوبة وفق الأوامر المبرمجة عند إعداد البرنامج المعالج للمدخلات.

– المرحلة الثالثة: فعالية وكفاءة البرنامج في تأمين وتعزيز سلامة المعلومات من خلال اعتماد المحافظ على المنهج التجريبي في محاولة خرق قاعدة المعلومات وحدة التخزين الرئيسية أو الثانوية كانت.

إن تجربة المحافظ لاختراق قواعد البيانات والمعلومات من شأنها أن ترسخ له مدى كفاءة البرنامج المستخدم في تأمين "حسابات الفروع الدائنة أو المدينة، بطاقات الدفع الائتمانية الإلكترونية، الخدمات الذاتية والبنك المحمول، مراكز الاتصال التليفوني أو الإلكتروني وجودة الخدمة الإلكترونية في حد ذاتها ".

– المرحلة الرابعة: نفسها في النوع الأول (تدقيق المعلومة اليدوية) بإتباع المنهج الوصفي التحليلي، تزيد عنها في خطوة تدقيق حالات توقف الخدمة (البرنامج) وأسبابها إن كانت قد طرأت خلال الدورة المحاسبية، وآثارها السلبية على سبيل تأثير العامل على جودة المعلومة المالية المصدرة.

تجدر الإشارة إلى أنه يوجد على المستوى العالمي منهجان لمراجعة وتدقيق نظم المعلومات أولها الـــ(COBIT) بـــ 32عملية، والثاني NIVRA

المطلب الثالث: نطاق تدقيق المعلومة المالية:

هناك بعض الخطوات التي يتبعها المراجع في وسط معلوماتـــي نذكر[1]:

الفرع الاول:معرفة عامة حول الـــمؤسسة أي ضرورة الحصول على معلومات خاصة ومحددة.

[1]Etienne Barbier : Audit Interne Organisation, 1996, p195.

- التنظيم الداخلي لمصلحة الإعلام الآلـــي. نوع وتركيب الأجهزة والبرمـــجيات وكذا الأنظمة الخاصة بها

- إجراءات التجريد والحماية الخاصة بـــمختلف التطبيقات

- شروط تطبيق تقنيات التدقيقاستنادا على المعلوماتية.

مع العلم أن هدف المدقق لا يتغير بالتطور التكنولوجي للمؤسسة، لكن تحقيقه يصعب في ظل[1]:

- الحواجز التقنية للمعلوماتية التي تعرقل مهامه كالبرمجيات وأدوات المعالجة

- الحجم الكبير للمعطيات والعمليات المعالـــجة فكلما طورت المؤسسة تكنولوجيا معلومـــاتها كلما ازدادت الحاجة إلى تسيير ومراقبة المعلومات المستعملة إذ ترتفع مخاطر الأخطاء والانحرافات (التزوير والتحايل) في حالة غياب نظام للرقابة الداخلية صارم وفعال.

الفرع الثاني:تـــــقييـــــم نـــــظام الـــمراقبة الـــداخلية

يقيم نظام الرقابة الداخلية بإبراز نقاط قوته وضعفه في المؤسسة خاصة مراقبة الأجهزة الإلكترونية وتطبيقات المعلوماتية. علما أن استخدامها لا يؤثر في حد ذاتـــه على أهداف المراقبة الداخلية إنما يؤثر على النظم والإجراءات الرقابية المطبقة، لذا وجب على المدقق أن يولي عنـــاية خاصة لتأثير استخدام الكومبيوتر في التطبيقـــات الهامة خلال دارسته وتقييمه لنظـــام الرقـــابة.

فلابد أن يكون المدقق ملما كفاية بنظام المعلوماتية، ليستطيع معالجة دارسته وتقييمها.

[1]J.Raffegeau& A Ritz, Audit et Informatique, collection Que sais-je ?, 2éme Edition, 1993, p16.

فالملاحظ في نجاح نظام المعلوماتية بكفاءة عالية يتطلب تنفيذه بواسطة قسم أو "خلية إعلام آلي"، ما يؤدي في الغالب إلى تلاشي خصائص الـــمراقبة الداخلية الـــتقليدية، المتعلقة بفصل الوظـــائف بين الأفراد والإطارات.

لذلك وجب تركيز المدقق على:

الـــمراقبات الـــخاصة بتنظيم الـــمعلوماتية.

الـــمراقبات الـــخاصة بحماية النظام (حفظ منافذ الدخول والخروج).

إجراءات الاستغلال والصيانة لمختلف التطبيقات والأجهزة الإلكترونية.

التأكد من وجود الوثائق والمستندات اللازمة.

تقييـــم كفاءات الأفراد في وسط معلوماتـــي.

الفرع الثالث: الـــتـــقـــيـــيـــم الـــنـهـــائي للـــنـــظام

فنظام المعلومـــاتية ليس خال من العيوب يتعرض المدقق لصعوبات توظيف شكه المهني حول بعض التطبيقات لذا وجب التفطن للأخطاء والثغرات المترتبة عنه كوسيلة للاحتيال أو تـــحريف البيانات أو التآمر والتلاعب في المعلومات الواردة، يـــمكن تصنيف المخاطر الناتجة من استعمال المعلوماتية في ثلاثة أقسام:[1]

القسم الأول: خطر ناتج عن حدث غير مقصود

- خطر مـــادي.
- خطر العطل واختلال السير العادي للأجهزة الإلكترونية والبرمجيات.

[1] J.Raffegeau, A.Ritz : **Audit et Informatique**, collection Que sais-je ?, 1993, p17-25.

القسم الثاني: خطر الوقوع في الخطأ

- أخطاء إدخال وتـــحويل أو استعمال البيانات.
- أخطاء استغلال.
- أخطاء عدم فهم البرمجيات.

القسم الثالث: سوء النية والتآمر والاحتيال.

- تخريب الأجهزة والمعدات.
- سرقة
- تخريب أو تزوير معطيات البرامج الآلية.
- تهريب المعلومات الخاصة بالمؤسسة وعدم احترام سريتها.

في الأخير يمكن القول أنه على المدقق أن يبقى متنبه أمام التعقيدات والتطورات النامية في محيط عمله فقابليته للتصديق على المعلومات تستند أكثر فأكثر، إلى قدرته على تنظيم ورفع كفاءاته بـــهدف تـــحديد المشاكل الحقيقية وإيجاد الحلول الصحيحة.

المبحث الرابع: جودة التدقيق ودوره في تأكيد جودة المعلومة المالية

المطلب الأول: تدقيق الحسابات معيار لجودة المعلومة المالية:

مما تقدم يمكن توضيح العلاقة بين التدقيق وجودة المعلومة المالية في ظل الحوكمة،باعتبارها علاقة متكاملة ومتبادلة تتميز وتتصف بالتغذية العكسية،فمن بين العوامل التي تحدد جودة المعلومة المالية ما يلي:[1]

الفرع الاول:المعايير القانونية

من خلال مساهمة القوانين والتشريعات التي تفرض التحكم في كيفية عمل مختلف المؤسسات، وتوفر نظام فعال يقوم بضبط واحكام الأداء في الشركة،وذلك بما يتوافقمع المتطلبات القانونية.

الفرع الثاني :المعايير الرقابية

تساهم الرقابة في تدعيم حوكمة المؤسسات من خلال وجود معايير خاصة بالعمل خلال تحديد وظائف ومسؤوليات كل مصلحة من التدقيق وأجهزة الرقابة المالية والإدارية.

الفرع الثالث:المعايير المهنية

إن المجالس المحاسبية والمؤسسات المهنية قد توجهت إلى إصدار عدة معايير،وهذا من أجل ضبط أداء العملية المحاسبية والتي بدورها توفر درجة عالية من الضبطية في الخصائص النوعية للمعلومة المالية،وإبراز مفهوم المساءلة المحاسبية والتي تتفق مع أسلوب حوكمة المؤسسات.

[1] فاطمة الزهراء رقايقية،"**مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمةالمؤسسات**"دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد الشريف مساعدية، سوق أهراس الجزائر،المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية،العدد الأول،ديسمبر 2014،ص 55.

المعايير الفنية:

لتتحقق جودة المعلومة المالية**فإن** لهذه المعايير دور هام في ضبط الجودة والذي بدوره يدفع إلى تطوير وتفعيل دور

الجهات التنظيمية للحوكمة.

المطلب الثاني: دور المدقق في زيادة الثقة للمعلومة المالية

الفرع الأول: دور المدقق في زيادة الثقة للمعلومة المالية:

إن الدور الأساسي للمدقق الخارجي كما سبق وذكرنا يتمثل في إعطاء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وشرعية الحسابات المسجلة في القوائم المالية،وبالتالي فإنه في حالة المصادقة على حسابات الشركة يضمن في حدود فحصه من خلال خلو القوائم المالية من الأخطاء والغش والتلاعب والاحتيال.[1]

وهذا ما يدفع به بالدرجة الأولى إلى العمل على التأكد من عدالة البيانات المالية التي تصبح بمثابة مادة خام يمكن الاعتماد عليها، وهذا من خلال تأكده أنها موافقة ومطابقة للمعايير التي تعمل في الأخير على تعزيز شفافية المعلومة المالية.

إن مصادقة المدقق الخارجي تخلق للمؤسسة قيمة مضافة تضفي للمعلومات المالية درجة عالية من الفعالية، التي تمنحها زيادة قيمتها الاستعمالية وهذا يعود إلى الثقة التي يمنحها رأي المدقق الخارجي المحايد والمؤهل

[1] عوماري عائشة، حميمش نرجس،"**أثر التدقيق الخارجي على جودة المعلومة المالية –دراسة ميدانية ببنك الفلاحة والتنمية الريفية بأدرار**"،مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10،العدد 2،جامعة أدرار،الجزائر،2017،ص648.

لمتخذي القرارات والتي يبرز أثرها في ترشيد قراراتهم وبنائها على أساس معطيات حقيقية وليس على أساس عشوائي.

الفرع الثاني: علاقة حوكمة المؤسسات بجودة المعلومات المحاسبية

إنّ التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات يشكل المدخل الفعال لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، على أنّ جودة المعلومات المحاسبية أحد المعايير الأساسية للحوكمة من خلال إبراز دقة وموضوعية المعلومات المالية إلى جانب الالتزام بالقوانين والتشريعات، وبالتالي فإنّ هناك علاقة وثيقة الصلة بين تطبيق حوكمة المؤسسات وجودة المعلومات المحاسبية وأنّ تطبيق الحوكمة يعمل على المساهمة في تحقيق جودة المعلومات، فبتطبيق مبدأ الإفصاح في الحوكمة تتحقق الشفافية ويجب أن يتفق هذا الإفصاح مع معايير جودة المعلومات المحاسبية، كذلك فإنّ الأثر المباشر من تطبيق الحوكمة هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لهذه المعلومات، باعتبار هذه المعلومات من أهم الركائز التي يمكن الاعتماد عليها لقياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة، فضلاً عن دورها في عملية التنبؤ باعتبارها مدخلاً لتحليل القرار الاستثماري في البورصة التي تعتمد على فرض رئيسي مؤداه أنّ كل ورقة مالية لها قيمة حقيقية يمكن الوصول إليها من خلال المعلومات المحاسبية بدراسة العائد المحاسبي، ومعدل التوزيعات، ومعدل النمو وبعض النسب المحاسبية، كما أنّ المعلومات المحاسبية تؤثر في قرارات المستثمرين قبل اتخاذ قرار الشراء أو البيع بهدف

دعم وترشيد ذلك القرار.[1]

إنّ أهم دوافع تطبيق الحوكمة بالنسبة للشركات والأسواق المالية هو إعادة ثقة المتعاملين من مستثمرين ومساهمين وإدارة المؤسسات في تلك الأسواق تجنباً لتعرضها إلى انهيارات أو حالات فشل بسبب عدم دقة البيانات والمعلومات المحاسبية، وقلة الشفافية وعدم المساءلة، لذا فإنّ الالتزام بتطبيق الحوكمة من شأنه تنشيط حركة سوق الأوراق المالية وزيادة حركة التداول وأسعار الأسهم، فضلاً عن أهمية التوقيت الملائم في الإفصاح عن كافة المعلومات اللازمة لذلك، الأمر الذي يؤثر على القدرة التنبؤية لكل المعلومات وعلى سلوك المستثمرين الحاليين والمتوقعين.[2]

المطلب الثالث: دورحوكمة المؤسسات في تحقيقجودة المعلومات:

إن الحوكمة الجيدة هي نقطة البداية لأي مناقشة حول المعلومة المالية والمحاسبية، إذ أن الشفافية المالية والمحاسبية ما هي إلا جزء من الإطار الأكبر لحوكمة المؤسسات، لذا لا بد من وجود آليات وأدوات يعتمد عليها لضمان جودة المعلومات إضافة إلى مبدأ الإفصاح والشفافية الذي يمكن تطبيقه من توفير معلومات تتميز بالجودة وتنعكس مباشرة على السوق المالي بصفة خاصة[3].

إن التطبيق السليملحوكمة المؤسسات يشكل المدخل الفعال لتحقيق جودة المعلومات المالية أحد المعايير الأساسية للحوكمة من خلال إبراز دقة وموضوعية التقارير المالية بجانب الالتزام بالقوانين والتشريعات، وبالتالي هناك علاقة وثيقة الصلة بين تطبيق الحوكمة وجودة المعلومات المالية، وأن تطبيق الحوكمة يعمل

---

[1] عبد الرزاق حسن الشيخ، **دور حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم(دراسة تطبيقية على المؤسسات المساهمةالمدرجة في بورصة فلسطين)**، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص46.

[2] عبد الرزاق حسن الشيخ،**مرجع سبق ذكره**، ص 46.

[3] جمعةأحمدحلمي وآخرون، "**معاصرنظمالمعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر**"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان،2009، ص 19.

على المساهمة في تحقيق جودة المعلومات، فبتطبيق مبدأ الإفصاح في الحوكمة يعمل على المساهمة في تحقيق جودة المعلومات، فبتطبيق مبدأ الإفصاح في الحوكمة تتحقق الشفافية ويجب أن يتفق هذا الإفصاح مع معايير جودة المعلومات المالية، كذلك الأثر المباشر من تطبيق قواعد الحوكمة هو إعادة الثقة في المعلومة المحاسبية نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لهذه المعلومات باعتبار ان المعلومات التي تنتجها التقارير المالية هي من أهم الركائز التي يمكن الإعتماد عليها لقياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة مثل: مخاطر السوق ومخاطر السيولة ومعدل الفائدة ومخاطر الأعمال والإدارة وأسعار الصرف.

ان عملية التنبؤ لإتخاذ قرار استثماري في الأسواق المالية يعتمد على فرض رئيسي مؤاده أن كل ورقة مالية قيمة حقيقية يمكن الوصول إليها من خلال المعلومات المحاسبية[1].

مما سبق يتضح أن علاقة حوكمة المؤسسات بجودة المعلومات علاقة طردية إلى حد معين، بقدر الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة بقدر ما يمكن تحقيق جودة في المعلومات المالية، كما أن هناك عناصر مشتركة في كلا الطرفين خيث أن الإفصاح من مبادئ الحوكمة فهو أيضا من عناصر جودة المعلومة الإفصاح الكافي في الوقت الملائم.

مما سبق يتضح أنّ علاقة حوكمة المؤسسات بجودة المعلومات المحاسبية علاقة طردية إلى حد معين، بقدر الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة بقدر ما يمكن تحقيق جودة في المعلومات المحاسبية.

[1] خليل محمد، "**دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات**"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثاني، 2003، ص35.

خاتمة الفصل الثالث:

تعد جودة المعلومة المالية الإطار الذي يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومة المالية لأهدافها،كما أن تعدد وتنوع اصحاب المصلحة في القوائم المالية أدى إلى ضرورة توحيد هذه القوائم على الصعيد العالمي وهذا ما يتطلب العديد من الإصلاحات على مستوى إقتصادياتها،ومنها باشرت الجزائر بالعديد من الإصلاحات حيث سعت إلى ضرورة تبي مبادئ الحوكمة داخل المؤسسات كواحدة منها لمسايرة التطور الذي شهدته هذه الأخيرة من حيث الحجم والتوسع في النشاط.

فالمعلومة المالية لها أهمية بالغة في تحسين مستوى الشفافية والثقة لدى مختلف الأطراف كما أن المؤسسات التي تعمل على تطبيق مبادئ الحوكمة تعزز من جودة المعلومة المالية ورفع درجة الإفصاح الناتج عن الجودة في التدقيق .

الفصل الرابع

دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

تمهيد:

نهدف من خلال هذا الفصلإلى دراسة أثر جودة التدقيق على حوكمة المؤسسات ودورها في الرفع وتحسين جودة المعلومة المالية، وبعدالزيارات الميدانية لبعض مكاتب محافظي الحسابات لبعض الولايات في الجزائر وتوجيه بعض الأسئلة للمدققين الداخلين عن جودة التدقيق وما مدى تطبيق الحوكمة في المؤسسات تبين أن معظم المؤسسات تطبق الحوكمة في حين البعض الآخر لا يعطي أهمية قصوى للحوكمة وهذا ما بينته مهمة التدقيق الداخلي والخارجي.

ونظرا لتعذر التنقل لعدد كبير من محافظي الحسابات والمدققين الداخليين وكذا النقص في الخبراء المحاسبين وعدم إستجابة المدققين الداخليين للعمل معهم بحجة السر المهني، توجهنا إلى الدراسة الإحصائية بإستخدام إستبانة وتوزيعها على أفراد العينة وتحليلها بإستخدام بالبرنامج الإحصائي spss V 20.

وعليه سنقوم بالتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الإستبيان ؛
- المبحث الثاني: تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة ؛
- المبحث الثالث: إختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول:تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسةحول محاور الاستبيان

تتطلب الدراسة الميدانية الإعتماد على جملة من الأدوات لضمان أفضل معالجة للموضوع لذلك سنتطرق من خلال الدراسة الميدانية إلى إختبار اداة الدراسة بالدرجة الأولى

المطلب الأول: مراحل إعداد إستمارة الدراسة الإستبيانية:

،وعلى هذا الأساس فقد اعتمدنا على الاستبيان وذلك باعتباره أداة واسعة الإستعمال من قبل الباحثين،لما له من مزايا في مجال قياس وتطابق وجهات النظر مع أفراد العينة الموجه إليها الاستبيان،وهذا من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية.

الفرع الأول:تحضير إستمارة الإستبيان

لتحقيق أغراض البحث واستكمالا لمنهجيتة البحث ولمعرفة مدى دور ومساهمة جودة التدقيق بشقيه الداخلي و الخارجي في تقييم مدى تطبيق مبادئ الحوكمة والرفع من جودة المعلومة المالية، وبما أن الإستمارة تعتبر من أهم أدوات البحث فقد صممنا استمارة استبانه لجمع البيانات والمعلومات الخاصة بالبحث الميداني، حيث تم إعداد هذا الاستبيان وتحيينه بعد الإطلاع على العديد من الدراسات السابقة والأدبيات ذات العلاقة بالموضوع والتي تناولت المتغيرات الأساسية التي شملها البحث، مع إجراء بعض التعديلات بما يتلاءم وموضوع البحث وطبيعة الواقع المحاسبي وواقع التدقيق في الجزائر.

بحيث مر تصميمنا لهذه الإستمارة على ثلاثة مراحل:مرحلة التصميم،مرحلة إعادة التصميم،مرحلة التصميم النهائي.

الفرع الثاني:مرحلة التصميم

من خلال هذه المرحلة قمنا بإعداد استمارة تتوافق مع محتوى و إشكالية بحثنا،وانطلاقا من عدة مراجع(كتب،مقالات،أطروحات دكتوراه،...الخ)،مع مراعاة عدة مبادئ عند إعداد الأسئلة:

- صياغة أسئلة الإستبيان بطريقة واضحة، والابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين.
- ربط الأسئلة بالفرضيات وبالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها.

مع الإستناد على خبرات الأساتذة المتخصصين والأكاديميين من أجل مساعدتنا من خلال الإطلاع عليها وإعطاء توصيات للتأكد من سلامة وصحة صياغة الإستبيان من جهة وإلمامه بجوانب الموضوع من جهة أخرى وتفادي الأخطاء المنهجية.

الفرع الثالث:مرحلة إعادة التصميم

بعد تصميم الإستمارة وعرضها على الأساتذة المتخصصين،شرعنا في عملية توزيع أولي على بعض المهنيين،لذلك فقد تمكنا من الأخذ بعين الإعتبار عدة ملاحظات،والخاصة بالاستغناء عن بعض الأسئلة وتعديل البعض الآخر وإضافة أسئلة أخرى.

الفرع الرابع:مرحلة التصميم النهائي للإستبيان

تمثلت في التصميم النهائي للإستبيان وترجمته إلى اللغة الفرنسية لأن جل محافظي الحسابات والمدققين يجيدون ممارسة مهامهم باللغة الفرنسية وتم الإتصال المباشر مع الأقلية منهم في العديد من الولايات (سيدي بلعباس، وهران، عين تموشنت، تلمسان، الجزائر، معسكر) في حين تم الإتصال عن طريق البريد الإلكتروني بباقي أفراد العينة.

هيكل إستمارة الإستبيان:

بعد تصميم استبيان الدراسة من خلال الأدبيات السابقة المتشابهة واستشارة ذوي الخبرة والإختصاص في مجال التدقيق والمحاسبة،سواء أكاديميين أو مهنيين وبما يغطي فرضيات وأهداف الدراسة، حيث يتكون هذا الاستبيان من جزئين رئيسيين وهما:

الجزء الأول:السمات الشخصية ويتعلق بالسمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة من مدققين داخليين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين،من خلال إجابتهم على الأسئلة الخاصة بـــ (المؤهل العلمي،التخصص الأكاديمي،الوظيفة ،عدد سنوات الخبرة في المنصب الحالي)و ذلك بهدف الإطمئنان عن مدى توفر المعرفة اللازمة لدى المجيبين للإلمام بمحتويات الاستبيان وقدرتهمعلى الإجابة على أسئلة الاستبيان،إضافة إلى معرفة تأثير جودة التدقيق على المعلومة المالية في ظل تطبيق مبادئ الحوكمة،و من خلال مسايرته للتطورات التكنولوجية الحديثة و قدرته في الإجابة عن الاحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المتعددة وبالأخص فئة أو عينة الدراسة من مكاتب محافظي الحسابات موضع الدراسة.

الجزء الثاني:مجالات ومحاور الإستبيان وهو عبارة عن مجالات الدراسة ويتكون من 03محاور رئيسية وهما:

المحور الأول: يتضمن محاولة معرفة ماهية جودة التدقيق والعوامل المؤثرة لها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

المحور الثاني: يعمل على معرفة حقيقة وواقع تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات.

المحور الثالث: فيه يتم تحديد دور جودة التدقيق في الرفع من جودة المعلومة المالية في ظل تطبيق مبادئ الحوكمة.

المطلب الثاني: إختبار أداة الدراسة

الفرع الأول:أدوات جمع البيانات

يتطلّب معالجة أي بحث علمي الاستعانة بمجموعة من الأدوات العلمية لجمع البيانات، ولمعالجة موضوع **دور جودة التدقيق في تقييم مدى تبني مبادئ الحوكمة وأثرها على جودة المعلومة المالية"دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في الجزائر"**، والتي تشمل سلم الاستمارة والاستبيان المدرج في الملاحق كما تم استخدام أسلوب المقابلة لتحصيل إجابات على فقرات الاستبيان، وعليه فقد تم الاعتماد على سلمليكرت(**Échelle deLikert**)الثلاثي وهو من أكثر المقاييس استخدامًا ضمن استمارة الاستبيان ويشمل على ثلاثدرجات للإجابة على الأسئلة الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-01): درجات مقياس ليكرت الثلاثي

التصنيف	لا	محايد	نعم
الدرجة	01	02	03

المصدر: من اعداد الباحثة

من أجل تسهيل تفسير النتائج، عمدت الدراسة إلى تصنيف الإجابات إلى ثلاث فئات متساوية باستخدام المعادلة الآتية: **طول الفئة = (أكبر قيمة – أقل قيمة) /عدد الإجابات = 3/2 = 0.66**

وبعدها يتم أخذ قيمة أول قيمة وتتم إضافة طول الفئة لكي يتم الحصول على أول فئة، ونفس الشيء مع باقي الفئات، وهكذا نحصل على الجدول التالي:

الجدول رقم (4-02): تقسيم الفئات المتوسط الحسابي ومستوى الموافقة

الفئات	[1 -1.66]	[1.67- 2.33]	[2.34-3]
مستوى الموافقة	لا	محايد	نعم

المصدر:من إعداد الباحثة

من خلال الجدول رقم (4-02) يمكننا أن نستنتج بأن تحديد مستوى الموافقة نحو كل فقرة من فقرات الدراسة يكون وفقا للآلية الآتية:

- إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للعبارة يتراوح ما بين (1 – 1.66) فهذا يعني الإجابة بـــ لا أو عدم الموافقة.
- إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للعبارة يتراوح ما بين (1.67- 2.33) فهذا يعني الحياد
- إذا كان المتوسط الحسابي المرجح يتراوح ما بين (2.34- 3) فهذا يعني الإجابة بـــ نعم أو الموافقة

ترتب العبارات من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط الحسابي في المحور، وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فانه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف المعياري بينهما.

الفرع الثاني: صدق وثبات أداة الاستمارة

1-الصدق الظاهري لأداة الدراسة:

يقصد بصدق أداة الدراسة شمول الاستمارة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية أخرى بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، حيث تم عرض الاستبيان على المحكمين من ذوي الاختصاص والذين تم ادراجهم في الملاحق.

2- ثبات أداة الدراسة (الاستبيان)

يعد الثبات والصدق من الاختبارات الضرورية بحيث يعطي نتائج متقاربة أو نفس النتائج إذا طبق أكثر من مرة في ظروف مماثلة يسمح للباحث بتعميم نتائج بحثه وفيما يأتي سيتم اختبار الصدق والثبات لأداة هذه الدراسة، حيثيعتبر معامل ألفا كرونباخ(**Alpha de Cronbach**) من أكثر المعاملات استخداما من طرف الباحثين في اختبار ثبات أداة الدراسة، وعليهفالجدول التالي يوضح معاملات ثبات وصدق لأبعاد ومحاور أداة الدراسة، مع العلم أن معامل الصدق هو الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

الجدول رقم (4-3): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات وصدق لمحاور وأبعاد أداة الدراسة

المحاور	عدد الفقرات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول	09	0.560	0.748
المحور الثاني	10	0.878	0.937
المحور الثالث	08	0.605	0.777
الاستبيان ككل	21	0.838	0.915

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معطيات الدراسةومخرجات SPSS20

من خلال الجداول السابقة نلاحظ أن لكل من محاور وأبعاد الدراسة مقبول، حيث تراوح معامل الثبات لكل من محور الأول ومحور الثاني ومحور الثالث على التوالي (**0.560**؛ **0.878**؛**0.605**)، في حين أن معامل الثبات الإجمالي لأداة الدراسة هو (**0.838**) وهو ما يدل الاستبيان يتمتع بثبات ممتاز كونه تجاوز(**0.6**)بشكل عام، كما أن معامل الصدق الإجمالي مرتفع حيث بلغ (**0.915**)، ما يعكس صدق وقدرة الأداة في قياس المتغيرات محددة للدراسة.

الفرع الثالث: الاتساق الداخلي

بعد التأكد من الصدق الظاهري للاستبيان قمنا باختبار الصدق البنائي أو الاتساق الداخلي لها، من أجل القيام بهذا الاختبار قمنا بحساب **معامل الارتباط لبيرسون** (Pearson) بين درجة ارتباط كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية لجميع فقرات هذا المحور، وذلك لكل متغيرات الدراسة والنتائج المحصل عليها مبينة في الجداول التالية:

الجدول رقم(4-04): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور الأول (جودة التدقيق) والدرجة الكلية للمحور

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية Sig
1	**تتأثر جودة التدقيق بمدى بذل المدقق العناية الكافية في عمله**	,412**	,003
2	**يساهم المستوى التعليمي للمدقق في الرفع من جودة التدقيق**	,389**	,005
3	**تساهم التربصات التي يقوم بها المدقق في الرفع من جودة التدقيق**	,605**	,000

4	تمكن دقة وكفاءة برامج التدقيق من تحسين جودة التدقيق	,124	,388
5	وفرة عدد العملاء دليل على جودة التدقيق	,499**	,000
6	تؤثر المتغيرات المتعلقة بإجراءات العمل الميداني على جودة التدقيق	,567**	,000
7	تؤثر العوامل المرتبطة بأتعاب التدقيق على جودة التدقيق	,464**	,001
8	تؤثر العوامل المتعلقة بتنظيم مكتب التدقيق على جودة التدقيق	,507**	,000
9	المواكبة الفعلية لجودة التدقيق مرهونة نسبيا باعتماد تطبيق مبادئ الحوكمة	,596**	,000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS 20

*: **دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05)**

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط كانت **موجبة**، بمعنى أن هناك علاقة طردية بين جميع فقرات محور جودة التدقيق حسب إجابات العينة المختارة، مع الدرجة الكلية للمحور حيث تراوحت مابين(**0.605**)في حدها الأعلى و (**0.124**) في حدها الأدنى، وأن جميع فقرات هذا المحور كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية (**α = 0.05**)،ماعدا الفقرة الرابعةوالتي لا تبدي معنوية في معامل ارتباطها بالدرجة الكلية للمحور بأهمية مهملة في النتائج المحصلة وبذلك يعتبر المحور الأول صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم(4-05):معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني(مبادئ الحوكمة) والدرجة الكلية للمحور

الرقم	العبارات	معامل	مستوى

		الارتباط	المعنوية Sig
1	يتم تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات داخل المؤسسة بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية	,790**	,000
2	يتم احترام مبدأ حقوق المساهمين في المؤسسة	,776**	,000
3	يتم احترام مبدأ المعادلة المتكافئة للمساهمين من خلال التزام الشركة بالمعاملة العادلة لجميع المساهمين وعدم تسريب معلومات لبعضهم دون غيرهم	,538**	,000
4	يتم تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة بكل وضوح	,476**	,000
5	يتم إصدار وتحديد أهداف ومهام وصلاحيات إدارة التدقيق الداخلي بشكل واضح ومفصل من قبل مجلس الإدارة	,568**	,000
6	يساهم تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة إلى تحقيق غرض المساءلة	,578**	,000
7	تفصح الشركة عن تعاملاتها مع الأطراف ذات العلاقة كأعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا	,817**	,000
8	تلتزم الشركة بمبدأ الإفصاح من خلال تضمين التقرير السنوي الإفصاح عن الموضوعات التي تتعلق بأصحاب المصالح	,815**	,000
9	يعد الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة من الدعامات الأساسية لنمو وتطوير عمل المدقق	,770**	,000

10	يساهم تطبيق مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة في زيادة الثقة لجودة المعلومة المالية	,870**	,000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS 20

*** دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05)**

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط كانت **موجبة**، بمعنى أن هناك علاقة طردية بين جميع فقرات محور الثاني إجابات العينة الدراسة، مع الدرجة الكلية للمحور حيث تراوحت مابين(**0.870**) في حدها الأعلى وبين (**0.476**) في حدها الأدنى، وأن جميع فقرات هذا المحور كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية (**α = 0.05**)، وبذلك يعتبر المحور الثاني صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم(4-06): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث(جودة المعلومة المالية) والدرجة الكلية للمحور

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية Sig
1	تتحدد جودة المعلومة المالية من خلال تطبيق الشركات لمعايير قانونية رقابية مهنية وفنية	,598**	,000
2	الملائمة والموثوقية أهم خاصيتين التي تضفي درجة عالية من الجودة للمعلومة المالية	,355*	,011
3	حرص الشركة على توفير الجودة في طرق ومنهج إعداد ومعالجة المعلومة المالية ينتج معلومة مالية ذات جودة تلقائيا	,713**	,000

4	إن التأكد من مصداقية البيانات المالية من طرف المدقق يعمل على تعزيز شفافية المعلومة المالية	,750**	,000
5	تدعيم دور المساهمين في الرقابة على الإدارة والأداء التشغيلي والمالي يزيد من الثقة في جودة المعلومة المالية	,561**	,000
6	زيادة الاهتمام بجودة التدقيق من شأنها أن ترفع من جودة المعلومة المالية	,608**	,000
7	لضمان تأثير جودة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية لابد من تبني الشركة لمبادئ الحوكمة	,492**	,000
8	يبقى تأثير جودة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية في الجزائر نسبيا حسب نسبة اعتماد معايير التدقيق	,596**	,000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS 20

*** دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05)**

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط كانت **موجبة**، بمعنى أن هناك علاقة طردية بين جميع فقرات محور الثالث حسب إجابات العينة الدراسة، مع الدرجة الكلية للمحور حيث تراوحت مابين(**0.750**) في حدها الأعلى وبين (**0.355**) في حدها الأدنى وأنجميع فقرات هذا المحور كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية (**$\alpha = 0.05$**)، وبذلك يعتبر المحور الثالث صادق لما وضع لقياسه.

المبحث الثاني:تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور الخصائص الشخصية والوظيفية.

المطلب الأول:توزيع عينة الدراسة حسب متغير الديمغرافية

الفرع الأول: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

جدول رقم (4–07): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

		التكرار	النسبة %
الجنس	ذكـــــــر	41	78.4
	أنثى	10	17.6
	Total	51	100.0

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

بالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 51 فردا، نلاحظ أن افراد العينة يتوزعون حسب متغير الجنس بعدد 41 بنسبة 78.4% لصالح جنس الذكور في حين بلغ عدد الاناث 10وبنسبة 17.6%.

الفرع الثاني:توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

جدول رقم (4–08): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

		التكرار	النسبة %
العمر	أقل من 30سنة	05	9.8
	أكثر من 50سنة	06	11.8
	من 31–40سنة	22	43.1
	من41–50سنة	18	35.3
	Total	51	100.0

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

بالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 51 فردا، نلاحظ أن افراد العينة يتوزعون حسب متغير العمر بعدد 05 بنسبة 9.8% لصالح الفات العمرية (أقل من 30 سنة) ولصالح (أكثر من 50سنة)بنسبة1.81% في حين بلغ عدد الافراد تتراوح أعمارهم (من 31 إلى 50 سنة) على التوالي للفئتين بعدد 22و18ونسبة 43.1 % و35.3%.

الفرع الثالث:توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

جدول رقم (4–09): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

		التكرار	النسبة %
المؤهل العلمي	دكتوراه	12	23.5
	شهادة مهنية	2	3.9
	ليسانس	14	27.5
	ماجستير	23	45.1
	Total	**51**	**100.0**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

بالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 51فردا، نلاحظ أن افراد العينة يتوزعون حسب متغير المؤهل العلمي بعدد 23 بنسبة 45.1% لصالح ذوي مؤهل علمي (ماجستير) وبنسبة 23.5 لصالح ذوي مستوى

التعليمي (دكتوراه) وبلغ عدد الافراد المتحصلين على شاهدة ليسانس وشهادة مهنية على التوالي 14،02 بنسبة 27.5% و3.9%.

الفرع الرابع:توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

جدول رقم (4-10): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

		التكرار	النسبة %
الوظيفة	مدقق داخلي	18	34.7
	محافظ الحسابات	28	53.8
	خبير محاسبي	6	11.5
	Total	**52**	**100**

المصدر:من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 25

من خلال توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة، نلاحظ أن 28فردا من محافظي الحسابات بنسبة 53.8%و18 مدققا داخليابنسبة 34.7%وأخيرابلغ عددخبراء المحاسبين06 بنسبة 11.5%.

الفرع الخامس: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

جدول رقم (4-11): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

		التكرار	النسبة %
الخبرة	أقل من 5 سنوات	21	41.2
	من 05-10 سنوات	13	25.5
	من 11-15سنة	10	19.6

	أكثر من 15 سنة	07	13.7
	Total	**51**	**100.0**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

بالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 51فردا، نلاحظ أن افراد العينة يتوزعون حسب متغير الخبرة المهنيةبتكرار21 ونسبة 41.2% لصالح ذوي خبرةأقل من 5 سنوات وبنسبة 25.5 لذوي خبرة تتراوح بين 5 و 10 سنوات، في حين بلغت نسبةالافراد من ذوي خبرة بين 11 و 15 سنة 19.6% وأخير 3.9% لذوي خبرة مهنية تفوق 15 سنة.

المطلب الثالث:تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الإستبيان.

للتعرف على الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة في المؤسسة محل الدراسة، وكذا ترتيب العبارات حسب درجة الموافقة تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابيةو الانحرافات المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة والتي تشمل كل من محور جودة التدقيق، محور مبادئ الحوكمة وأخيرا محور جودة المعلومة المالية.

الفرع الأول:محور جودة التدقيق

لقياس اتجاه إجابات أفراد العينة حول محور جودة التدقيق،تم الاعتماد على تسعة عبارات هي على التوالي العبارات الموضحة في الجدول الموالي:

الجدولرقم(4-12): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لعبارات محور جودة التدقيق

العبارات		الإجابات			المتوسط	الانحراف المعياري	الاتجاه
		لا	محايد	نعم			
تتأثر جودة التدقيق بمدى بذل المدقق العناية الكافية في عمله	التكرار	1	1	49	2,94	0,31	نعم
	النسبة	2,0%	2,0%	96,1%			
يساهم المستوى التعليمي للمدقق في الرفع من جودة التدقيق	التكرار	3	4	44	2,80	0,53	نعم
	النسبة	5,9%	7,8%	86,3%			
تساهم التربصات التي يقوم بها المدقق في الرفع من جودة التدقيق	التكرار	9	6	36	2,53	0,78	نعم
	النسبة	17,6%	11,8%	70,6%			
تمكن دقة وكفاءة برامج التدقيق من تحسين جودة التدقيق	التكرار	0	9	42	2,82	0,39	نعم
	النسبة	0,0%	17,6%	82,4%			
وفرة عدد العملاء دليل على جودة التدقيق	التكرار	32	12	7	1,51	0,73	لا
	النسبة	62,7%	23,5%	13,7%			
تؤثر المتغيرات المتعلقة بإجراءات العمل الميداني على جودة التدقيق	التكرار	4	17	30	2,51	0,64	نعم
	النسبة	7,8%	33,3%	58,8%			
تؤثر العوامل المرتبطة بأتعاب التدقيق على جودة التدقيق	التكرار	10	11	30	2,39	0,80	نعم
	النسبة	19,6%	21,6%	58,8%			

تؤثر العوامل المتعلقة بتنظيم مكتب التدقيق على جودة التدقيق	**التكرار**	2	8	40	**2,76**	**0,52**	**نعم**
	النسبة	4,0%	16,0%	80,0%			
المواكبة الفعلية لجودة التدقيق مرهونة نسبيا بإعتماد تطبيق مبادئ الحوكمة	**التكرار**	6	21	24	**2,35**	**0,69**	**نعم**
	النسبة	11,8%	41,2%	47,1%			
المتوسط والانحراف المعياري للمحور		**جودة التدقيق**			**2,51**	**0,29**	**نعم**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح موافقة أفراد عينة الدراسة واجابتهم بـــنعم في أغلب العبارات، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي2.51،وهومتوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكارت الثلاثي(من2.34إلى3) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار«نعم»في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة كما يتضح من نتائج الجدول أن هناك اتساق اعام افي الاجابات،حيث بلغ الانحراف الكلي(0.29)،وهو انحراف أقل من الواحد(1)الصحيح.

ومن خلال نتائج الجدول يمكن أيضا ترتيب العبارات التفصيلية لهذا العنصر ترتيبا تنازليا حسب متوسطها الحسابي،هذاكما يلي:

- جاءت العبارة «تتأثر جودة التدقيق بمدى بذل المدقق العناية الكافية في عمله»في المرتبة الأولى،وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـــ 2.94.
- جاءت العبارة«تمكن دقة وكفاءة برامج التدقيق من تحسين جودة التدقيق »في المرتبة الثانية وهذا بمتوسط حسابي يقدربـــــــــــــــــ 2.82.

- جاءت العبارة«يساهم المستوى التعليمي للمدقق في الرفع من جودة التدقيق »في المرتبة الثالثة، وهذابمتوسط حسابي يقدربـــ2.80.
- جاءت العبارة «تؤثر العوامل المتعلقة بتنظيم مكتب التدقيق على جودة التدقيق »في المرتبة الرابعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدربـــــــ2.76.
- جاءت العبارة «تساهم التربصات التي يقوم بها المدقق في الرفع من جودة التدقيق »في المرتبة الخامسة، وهذا بمتوسط حسابي يقدربـــــــــ2.53.
- جاءت العبارة «تؤثر المتغيرات المتعلقة بإجراءات العمل الميداني على جودة التدقيق »في المرتبة السادسة وهذابمتوسط حسابي يقدربـــــــــ2.51.
- جاءت العبارة «تؤثر العوامل المرتبطة بأتعاب التدقيق على جودة التدقيق »في المرتبة السابعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـــــــــ2.39.
- جاءت العبارة «المواكبة الفعلية لجودة التدقيق مرهونة نسبيا بإعتماد تطبيق مبادئ الحوكمة»في المرتبةالثامنة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـــــــــ2.35.
- جاءت العبارة «وفرة عدد العملاء دليل على جودة التدقيق »في المرتبة التاسعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدربـــــــــ1.51.

الفرع الثاني:محور مبادئ الحوكمة

لقياساتجاه إجابات أفراد العينة حول محور مبادئ الحوكمة،تم الاعتماد على تسعة عبارات هي على التوالي العبارات الموضحة في الجدول الموالي:

الجدولرقم(4-13):المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لعبارات محور مبادئ الحوكمة

العبارات		الإجابات			المتوسط	الانحراف المعياري	الاتجاه
		لا	محايد	نعم			
يتم تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات داخل المؤسسة بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية	التكرار	4	7	39	2,70	0,61	نعم
	النسبة	8,0%	14,0%	78,0%			
يتم احترام مبدأ حقوق المساهمين في المؤسسة	التكرار	4	7	40	2,71	0,61	نعم
	النسبة	7,8%	13,7%	78,4%			
يتم احترام مبدأ المعادلة المتكافئة للمساهمين من خلال التزام الشركة بالمعاملة العادلة لجميع المساهمين وعدم تسريب معلومات لبعضهم دون غيرهم	التكرار	7	10	34	2,53	0,73	نعم
	النسبة	13,7%	19,6%	66,7%			
يتم تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة بكل وضوح	التكرار	10	16	24	2,28	0,78	محايد
	النسبة	20,0%	32,0%	48,0%			
يتم إصدار وتحديد أهداف ومهام وصلاحيات إدارة التدقيق الداخلي بشكل واضح ومفصل من قبل مجلس الإدارة	التكرار	6	8	37	2,61	0,70	نعم
	النسبة	11,8%	15,7%	72,5%			
يساهم تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة إلى تحقيق غرض المساءلة	التكرار	4	13	34	2,59	0,64	نعم
	النسبة	7,8%	25,5%	66,7%			
تفصح الشركة عن تعاملاتها مع الأطراف ذات العلاقة كأعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا	التكرار	2	11	38	2,71	0,54	نعم
	النسبة	3,9%	21,6%	74,5%			

تلتزم الشركة بمبدأ الإفصاح من خلال تضمين التقرير السنوي الإفصاح عن الموضوعات التي تتعلق بأصحاب المصالح	التكرار	4	12	35	2,61	0,63	نعم
	النسبة	7,8%	23,5%	68,6%			
يعد الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة من الدعامات الأساسية لنمو وتطوير عمل المدقق	التكرار	4	10	36	2,64	0,63	نعم
	النسبة	8,0%	20,0%	72,0%			
يساهم تطبيق مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة في زيادة الثقة لجودة المعلومة المالية	التكرار	3	5	43	2,78	0,54	نعم
	النسبة	5,9%	9,8%	84,3%			
المتوسط والانحراف المعياري للمحور				**مبادئ الحوكمة**	**2,60**	**0,44**	**نعم**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح موافقة أفراد عينة الدراسة واجابتهم بـــ**نعم** في أغلب العبارات، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي2.60، وهومتوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكارت الثلاثي(من2.34 إلى3) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار«نعم»في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة كما يتضح من نتائج الجدول أنه هناك اتساقا عاما في الاجابات، حيث بلغ الانحراف الكلي (0.44)، وهو انحراف أقل من الواحد (1) الصحيح.

ومن خلال نتائج الجدول يمكن أيضا ترتيب العبارات التفصيلية لهذا العنصر ترتيبا تنازليا حسب متوسطها الحسابي، وهذا كما يلي:

- جاءت العبارة «يساهم تطبيق مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة في زيادة الثقة لجودة المعلومة المالية»في المرتبة الأولى، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـــــ2.78.

- جاءت العبارتين«يتم احترام مبدأ حقوق المساهمين في المؤسسة»و«تفصح الشركة عن تعاملاتها مع الأطراف ذات العلاقة كأعضاء مجلس الإدارة و الإدارة العليا»في المرتبة الثانية وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـــ2.71.
- جاءت العبارة «يتم تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات داخل المؤسسة بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية»في المرتبة الثالثة وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـــ2.70.
- جاءت العبارة «يعد الإلتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة من الدعامات الأساسية لنمو و تطوير عمل المدقق» في المرتبة الرابعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـــــــــ2.64.
- جاءت العبارتين«يتم إصدار وتحديد أهداف ومهام وصلاحيات إدارة التدقيق الداخلي بشكل واضح ومفصل من قبل مجلس الإدارة »و «تلتزم الشركة بمبدأ الإفصاح من خلال تضمين التقرير السنوي الإفصاح عن الموضوعات التي تتعلق بأصحاب المصالح »في المرتبة الخامسة، وهذا بمتوسط حسابي يقدربـــــــــ2.61.
- جاءت العبارة «يساهم تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة إلى تحقيق غرض المساءلة »في المرتبة السادسة، وهذا بمتوسط حسابي يقدربـــــــــ2.59.
- جاءت العبارة «يتم إحترام مبدأ المعادلة المتكافئة للمساهمين من خلال إلتزام الشركة بالمعاملة العادلة لجميع المساهمين وعدم تسريب معلومات لبعضهم دون غيرهم »في المرتبة السابعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدربـــ2.53.
- جاءت العبارة «يتم تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة بكل وضوح»في المرتبة الثامنة، وهذا بمتوسط حسابي يقدربـــــــــ2.28.

الفرع الثالث:محور جودة المعلومة المالية

لقياس اتجاه إجابات أفراد العينة حول محور جودة المعلومة المالية، تم الاعتماد على تسعة عبارات هي على التوالي العبارات الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم(4-14):المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لعبارات محور جودة المعلومة المالية

العبارات	الإجابات			المتوسط	الانحراف المعياري	الاتجاه
	لا	محايد	نعم			

تتحدد جودة المعلومة المالية من خلال تطبيق الشركات لمعايير قانونية رقابية مهنية وفنية	التكرار	0	7	45	2,87	0,34	نعم
	النسبة	0,0%	13,5%	86,5%			
الملائمة والموثوقية أهم خاصيتين التي تضفي درجة عالية من الجودة للمعلومة المالية	التكرار	4	12	35	2,61	0,63	نعم
	النسبة	7,8%	23,5%	68,6%			
حرص الشركة على توفير الجودة في طرق ومنهج إعداد ومعالجة المعلومة المالية ينتج معلومة مالية ذات جودة تلقائيا	التكرار	3	3	45	2,82	0,52	نعم
	النسبة	5,9%	5,9%	88,2%			
إن التأكد من مصداقية البيانات المالية من طرف المدقق يعمل على تعزيز شفافية المعلومة المالية	التكرار	2	4	46	2,85	0,46	نعم
	النسبة	3,8%	7,7%	88,5%			
تدعيم دور المساهمين في الرقابة على الإدارة والأداء التشغيلي والمالي يزيد من الثقة في جودة المعلومة المالية	التكرار	3	5	44	2,79	0,54	نعم
	النسبة	5,8%	9,6%	84,6%			
زيادة الاهتمام بجودة التدقيق من شأنها أن ترفع من جودة المعلومة المالية	التكرار	0	5	47	2,90	0,30	نعم
	النسبة	0,0%	9,6%	90,4%			
لضمان تأثير جودة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية لابد من تبني الشركة لمبادئ الحوكمة	التكرار	0	6	46	2,88	0,32	نعم
	النسبة	0,0%	11,5%	88,5%			
يبقى تأثير جودة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية في الجزائر نسبيا حسب نسبة اعتماد معايير التدقيق	التكرار	4	9	39	2,67	0,62	نعم
	النسبة	7,7%	17,3%	75,0%			

المتوسط والانحراف المعياري للمحور	جودة المعلومة المالية	2,79	0,29	نعم

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح موافقة أفراد عينة الدراسة واجابتهم بـــ نعم في أغلب العبارات، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي2.79،وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكارت الثلاثي(من2.34 إلى3) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار« نعم »في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة

كما يتضح من نتائج الجدول أن هناك اتساقا عاما في الاجابات،حيث بلغ الانحراف الكلي(0.29)، وهو انحراف أقل من الواحد (1)الصحيح.

ومن خلال نتائج الجدول يمكن أيضا ترتيب العبارات التفصيلية لهذا العنصر ترتيبا تنازليا حسب متوسطها الحسابي، وهذا كما يلي:

- جاءت العبارة «زيادة الاهتمام بجودة التدقيق من شأنها أن ترفع من جودة المعلومة المالية »في المرتبة الأولى،وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـــــ2.90.
- جاءت العبارة «لضمان تأثير جودة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية لابد من تبني الشركة لمبادئ الحوكمة»في المرتبة الثانية وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـــــ2.88.
- جاءت العبارة «تتحدد جودة المعلومة المالية من خلال تطبيق الشركات لمعايير قانونية رقابية مهنية وفنية »في المرتبة الثالثة،وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـــ2.87.
- جاءت العبارة «إن التأكد من مصداقية البيانات المالية من طرف المدقق يعمل على تعزيز شفافية المعلومة المالية »في المرتبة الرابعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـــــــ5.

- جاءت العبارة«حرص الشركة على توفير الجودة في طرق ومنهج إعداد ومعالجة المعلومة المالية ينتج معلومة مالية ذات جودة تلقائيا »في المرتبة الخامسة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـــ 2.82
- جاءت العبارة«تدعيم دور المساهمين في الرقابة على الإدارة و الأداء التشغيلي و المالي يزيد من الثقة في جودة المعلومة المالية»في المرتبة السادسة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـــ2.79
- جاءت العبارة«يبقى تأثير جودة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية في الجزائر نسبيا حسب نسبة اعتماد معايير التدقيق »في المرتبة السادسة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـــــــــ2.67
- جاءت العبارة «الملائمة والموثوقية أهم خاصيتين التي تضفي درجة عالية من الجودة للمعلومة المالية »في المرتبة السابعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر بـــــــــ2.61.

المبحث الثالث :اختبار فرضيات الدراسة

بعد عرض وتحليل مختلف إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحاور التي تضمنها الاستبيان والمتعلقة بمحور الخصائص الشخصية والوظيفية،محور جودة التدقيق، محور مبادئ الحوكمة ومحور جودة المعلومة المالية،يأتي هذاالمبحث كمحاولة لمعرفة إمكانية وجود علاقة بين محاور الدراسة، معتمدين في ذلك على البيانات التي تم تحليلها ومعالجتها إحصائيا باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية(SPSS 20) وذلك

باستخدام معامل ارتباط سبيرمان، وللتأكد من صحة النتائج أكثر استخدمنا تحليل التباين ومعادلة خط الانحدار.

المطلب الأول :اختبار الفرضية الأولى «لجودة التدقيق أثر على الحوكمة ضمن أفراد عينة الدراسة»

لمعرفة علاقة **جودة التدقيق بالحوكمة في المؤسسات** محل الدراسة تم استخدام معامل ارتباط سبيرمان(Spearman Correlation)، لقياس قوة واتجاه العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتمثل في«جودة التدقيق»والمتغير التابع والمتمثل في«حوكمة المؤسسات»، كما تم استخدام نموذج الانحدار البسيط بين المتغيرين، وكانت النتائج المحصلة كما يلي:

الفرع الأول:معامل الارتباط بين المتغيرين

الجدول رقم 4–15:معامل الارتباط بين المتغيرين.

		جودة التدقيق	مبادئ الحوكمة
جودة التدقيق	معامل ارتباط بيرسون	1,000	,586**
	مستوى المعنوية		,000
مبادئ الحوكمة	معامل ارتباط بيرسون	,586**	1,000
	مستوى المعنوية	,000	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

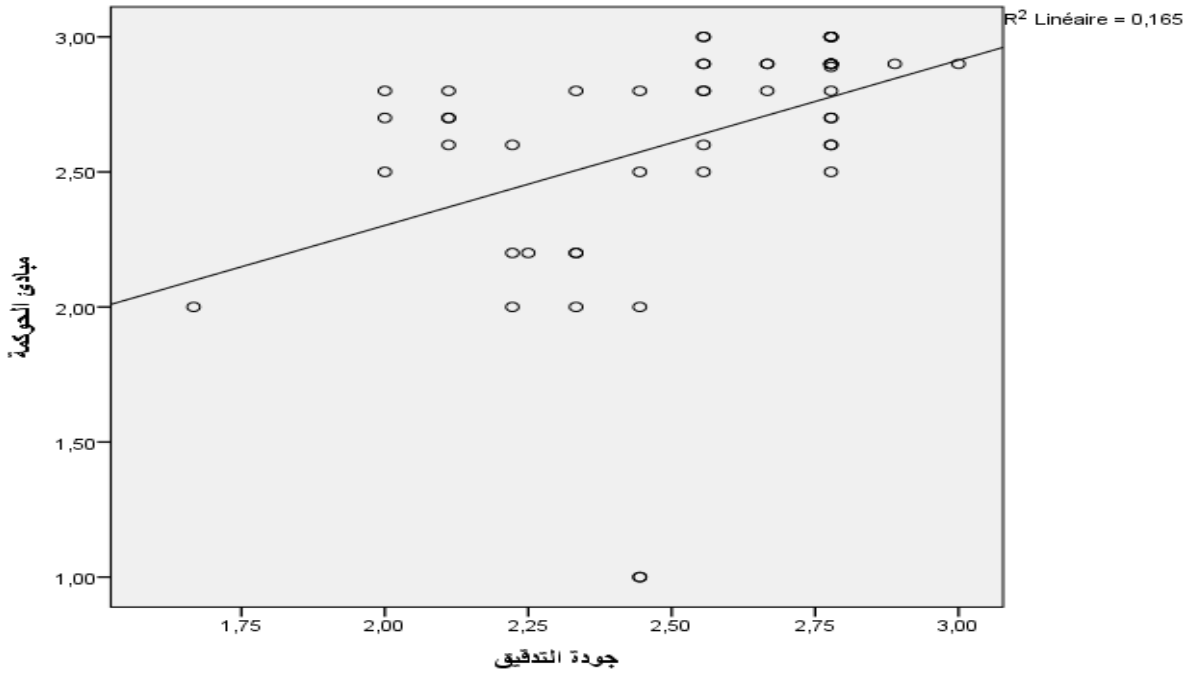
* معنوية معامل الارتباط عند مستوى0,05.

يتضح من الجدول أنه توجد علاقة ارتباط موجبة بين كل من جودة التدقيق والحوكمة في المؤسسات محل الدراسة، حيث بلغ معامل ارتباط بيرسون بين المتغيرين (0.586) وهو دال إحصائيا عند مستوى معنوية(0.05)، مما يدعم إمكانية تقدير العلاقة بين المتغيرين.

الفرع الثاني:تقدير معادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر جودة التدقيق على الحوكمة.

من جهة أخرى وللتأكد من صحة فرضيةأثر جودة التدقيق على الحوكمة في المؤسسات محل الدراسة المتضمنة لمفهوم أثر المتغير المستقل على المتغير التابع، نجري تقديرا لمعادلة خط الانحدار البسيط بين المتغيرين، وهذا ما يتضمن لجدول تحليل التباين لاختبارا للمعنوية الكلية لنموذج الانحدار وذلك كما يلي:

الشكل رقم (4-01):لوحة الانتشار بين المتغيرين



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

ومن خلال لوحة الانتشار بين (Y, X_1)، يمكن القول أنه توجد علاقة خطية تقريبا بين المتغيرين، لأن النقاط تقترب من الخط المستقيم وبالتالي فان الشكل العام لمعادلة خط الانحدار البسيط كما يلي:

$$y = a_1 + b_1 x + e$$

حيث أن:

y : المتغير التابع : مبادئالحوكمة

x : المتغير المستقل:جودة التدقيق

a_1, b_1: معاملات الانحدار

e : الأخطاء العشوائية

-جدول تحليل التباين

الجدول رقم (4–16): تحليل التباين نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين

	مجموع المربعات	درجة الحرية	إحصائية فيشر	مستوى المعنوية
المربعات المفسرة	1,603	1	9,677	0,003
البواقي	8,118	49		
المجموع	9,721	50		

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

لاختبار المعنوية الكلية للنموذج تم إجراء تحليل تباين فيشر(F) حيث كانت الفرضيات كما يلي:

H_0 =لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين جودة التدقيق والحوكمة في المؤسسات محل الدراسةعند مستوى معنوية($\propto = 0.05$)، أي(b_1=0)

H_1 = يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين جودة التدقيق والحوكمة في المؤسسات محل الدراسةعند مستوى معنوية($\propto = 0.05$)، أي($b_1 \neq 0$)

من خلال الجدول أعلاه لدينا قيمة مستوى المعنوية لإحصائية فيشر (F)المحسوبة هي 0.003وهو دال إحصائيا عند مستوى معنوية مستوى ($\propto = 0.05$)، وعليه فهناك أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق على الحوكمة في المؤسسات محل الدراسة وذلك بدرجة ثقة 95%، ومنه نرفض فرضية العدم(H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) القائلة بأنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق على مبادئ الحوكمةفي المؤسسات محل الدراسة عند مستوى معنوية($\propto = 0.05$)، أي($b_1 \neq 0$)، وعليه يمكن استخراج قيمة كل من(a_1) و(b_1) بإتباع طريقة المربعات الصغرى مستعينين ببرنامج (spss 20)،

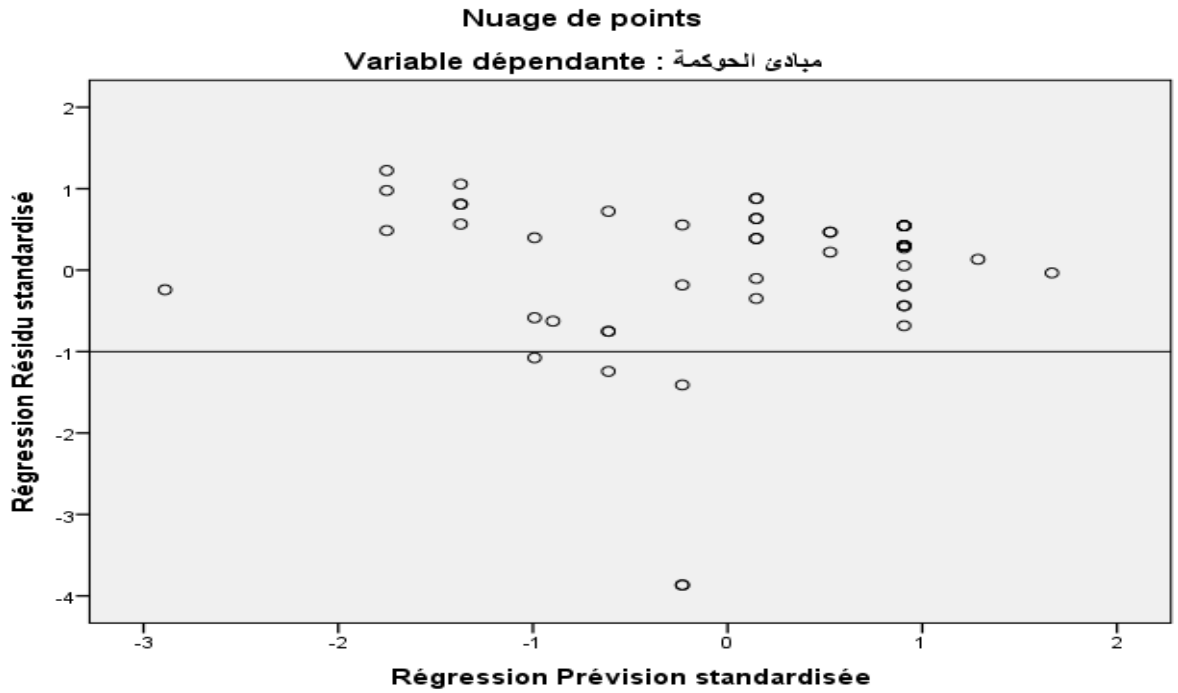
2-3-معاملات الانحدار الخطي البسيط لأثر جودة التدقيق على مبادئ الحوكمة

الجدول رقم 4-17: تقدير معاملات نموذج الانحدار الخطي البسيط للنموذج

	التقدير	إحصائية t	مستوى المعنوية
الثابت	1,078	2,168	0,035
جودة التدقيق	0,612	3,111	0,003

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الشكل (4-02) توزيع الأخطاء العشوائية للنموذج



المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

واعتمادا على نتائج الجدول(4-17) أعلاه، نلاحظ معنوية كل من ثابت التقدير ومعامل متغير جودة التدقيق عند مستوى 0.05، إضافة الى توزيع الأخطاء العشوائية لا يبدي نمطا محددا يمكننا قبول النموذج احصائيا، وعليه فان معادلة خط الانحدار البسيط كما يلي:

$$y=1.078+0.612*x$$

بناءا على التحليل السابق يتضح لنا أن لجودة التدقيق لها أثر موجب على الحوكمة حسب اجابات افراد عينة محل الدراسة، وبذلك يمكن القول أن:

الفرضية الأولى: " لجودة التدقيق أثر على الحوكمة " مثبتة.

المطلب الثاني :اختبار الفرضية الثانية:«تساهم الحوكمة في الرفع من جودة المعلومة المالية »

لاختبار فرضية مساهمة الحوكمة في الرفع من جودة المعلومة المالية في المؤسسات محل الدراسة والمتضمن لاختبار وجود أثر بين المحورين، تم استخدام معامل ارتباط سبيرمان، لقياس قوة واتجاه العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتمثل في«الحوكمة»و المتغير التابع والمتمثل في«جودة المعلومة المالية»، كما تم استخدام نموذج الانحدار البسيط بين المتغيرين، وكانت النتائج المحصلة كما يلي:

الفرع الأول:معامل الارتباط بين المتغيرين

جدولرقم4-18: معاملات الارتباط بين متغير الحوكمة وجودة المعلومة المالية في مؤسسات محل الدراسة

		مبادئ الحوكمة	جودة المعلومة المالية
مبادئ الحوكمة	معامل ارتباط بيرسون	1,000	0,266
	مستوى المعنوية		0,060
جودة المعلومة المالية	معامل ارتباط بيرسون	0,266	1,000
	مستوى المعنوية	0,060	

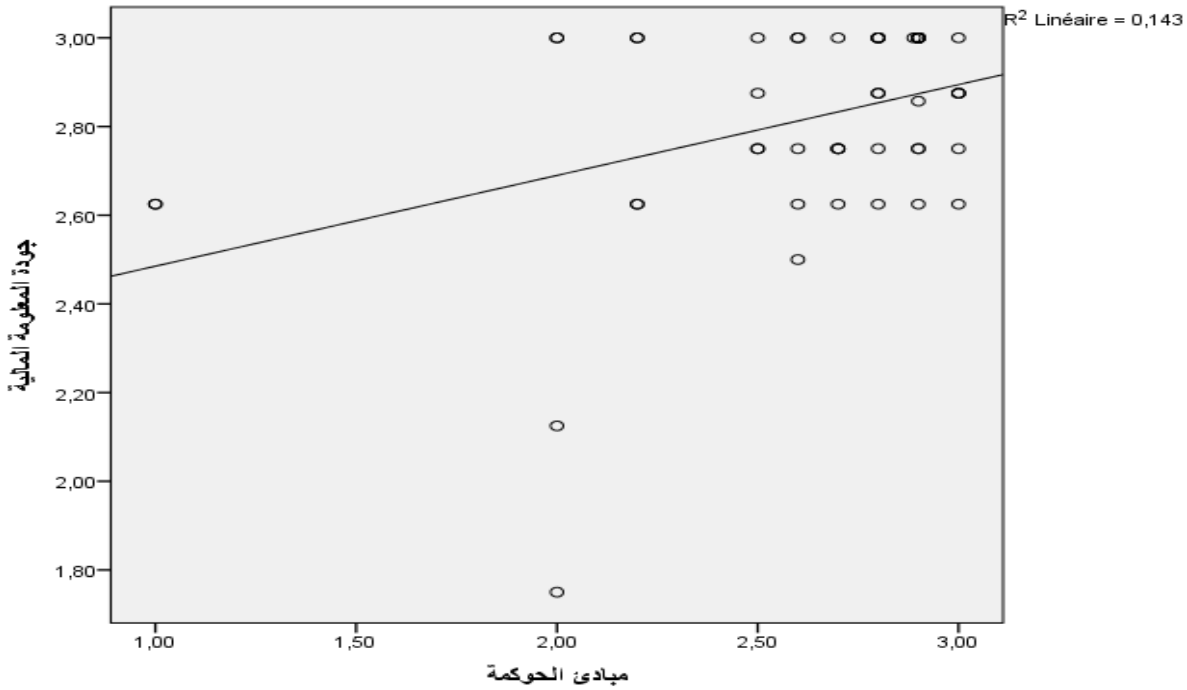
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من الجدول أعلاه أنه يوجد علاقة ارتباط ضعيفة جدا بين الحوكمة وجودة المعلومة المالية في المؤسسات محل الدراسة، حيث بلغ معامل ارتباط سبيرمان بين المتغيرين (0.266) وهو غير دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05)،حيث يرتبط مما لا يدعم إمكانية وجود أثر للحوكمة على جودة المعلومة المالية في المؤسسات محل الدراسة،غير أنه تجدر الإشارة لمعنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية 0.1

الأمر الذي يجعلنا ننتقل لاختبار المعنوية الكلية لنموذج الانحدار البسيط،وهذا من خلال جدول تحليل التباين لأثر الحوكمة على جودة المعلومة المالية في المؤسسات محل الدراسة،الى جانب كل من تقدير نموذج الانحدار البسيط بين المتغير المستقل مبادئ الحوكمة، والمتغير التابع جودة المعلومة المالية.

الفرع الثاني:تقدير نموذج الانحدار بين المتغيرين: التابع " مبادئ الحوكمة" والمستقل " جودة المعلومة المالية"

الشكل رقم 4-03:لوحة الانتشار بين المتغيرين



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

ومن خلال لوحة الانتشار بين (Y, Z)، يمكن القول أنه توجد علاقة خطية تقريبا بين المتغيرين، لأن النقاط تقترب من الخط المستقيم وبالتالي فان الشكل العام لمعادلة خط الانحدار البسيط كما يلي:

$$Z = a_2 + b_2 Y + e$$

حيث أن:

Z : المتغير التابع: جودة المعلومة المالية

Y : المتغير المستقل: مبادئ الحوكمة

a_2, b_2: معاملات الانحدار

e : الأخطاء العشوائية

1. جدول تحليل التباين

الجدول رقم 4-19: تحليل التباين لأثر مبادئالحوكمة على جودة المعلومة المالية في المؤسسات محل الدراسة.

	مجموع المربعات	درجة الحرية	إحصائية فيشر	مستوى المعنوية
المربعات المفسرة	0,407	1	6,161	0,006
البواقي	2,446	49		
المجموع	2,853	50		

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

لاختبار المعنوية الكلية للنموذج تم إجراء تحليل تباين فيشر(F) حيث كانت الفرضيات كما يلي:

H_0 =لا توجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبادئ الحوكمةعلى جودة المعلومة المالية عند مستوى معنوية ($\propto = 0.05$)،

$H_1 =$ توجد أثرذو دلالة إحصائية لمبادئ الحوكمةعلى جودة المعلومة المالية عند مستوى معنوية ($\propto = 0.05$).

من خلال الجدول أعلاه لدينا قيمة prob لإحصائية فيشر (F)المحسوبة هي 0.006وهو دال إحصائيا عند مستوى معنوية مستوى ($\propto = 0.05$)، وعليه هناك أثر ذو دلالة إحصائية للحوكمة على جودة المعلومة المالية عن في المؤسسات محل الدراسة وذلك بدرجة ثقة95% ، ومنه نرفض فرضية العدم(H_0)، ونقبل $H_1 =$ توجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبادئ الحوكمة على جودة المعلو مة الماليةعند مستوى معنوية ($\propto = 0.05$).

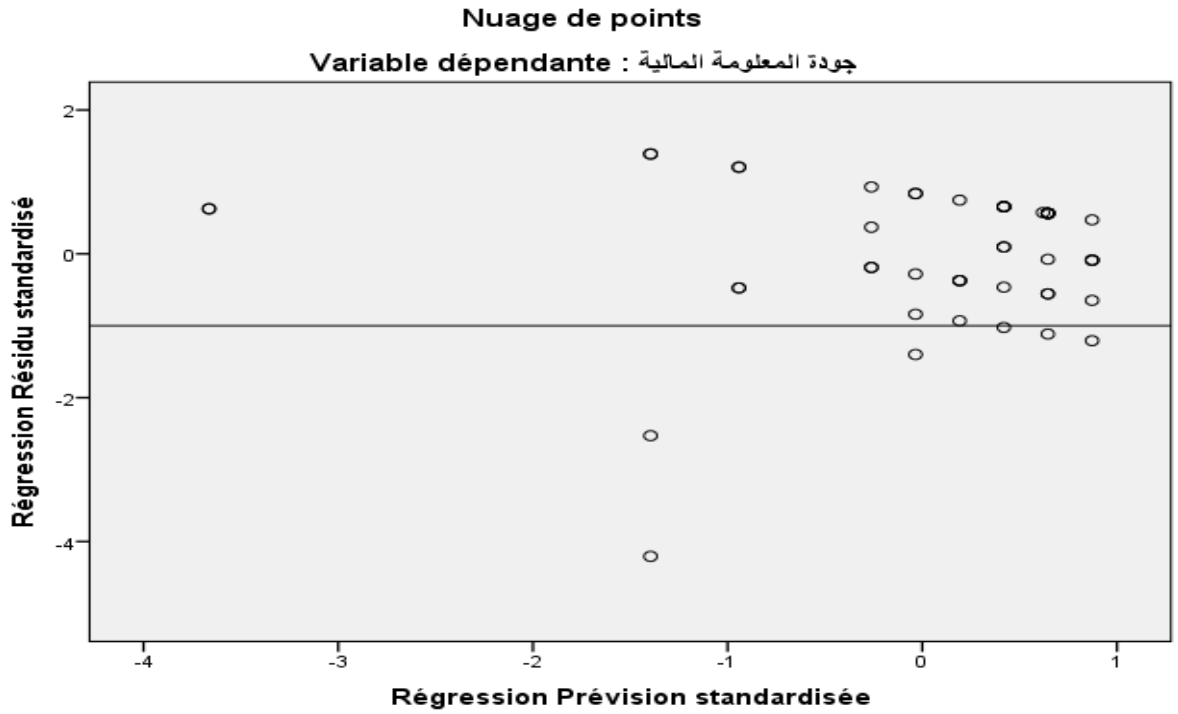
2. معاملات معادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر جودة التدقيق على مبادئ الحوكمة في المؤسسات محل الدراسة

الجدول رقم 4–20: تقدير معاملات نموذج الانحدار الخطي البسيط للنموذج

	التقدير	إحصائية t	مستوى المعنوية
الثابت	2,280	12,002	0,000
مبادئ الحوكمة	0,205	2,857	0,006

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الشكل رقم (4-04):توزيع الأخطاء العشوائية للنموذج



المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

اعتمادا على نتائج الشكل(4-04) أعلاه، نلاحظ معنوية كل من ثابت التقدير ومعامل متغير جودة التدقيق عند مستوى 0.05، إضافة الى توزيع الأخطاء العشوائية لا يبدي نمطا محددا يمكننا قبول النموذج احصائيا، وعليه فان معادلة خط الانحدار البسيطكما يلي:

$z=2.280+0.205*y$

بناءا على التحليل السابق يتضح لنا أن للحوكمة أثر على جودة المعلومة الماليةفي المؤسسات محل الدراسة، وبذلك يمكن ا لقول أن **الفرضية الثانية:** تساهم الحوكمة في الرفع من جودة المعلومة المالية كونها من محدداتها الرئيسية«**مثبتة**»

المطلب الثالث:اختبار الفرضية الثالثة:«تؤثر جودة التدقيق تأثيرا إيجابيا على جودة المعلومة المالية في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات»

لاختبار اتجاه وقوة علاقة جودة التدقيق على جودة المعلومة المالية في المؤسسات محل الدراسة، تم استخدام معامل ارتباط سبيرمان(Spearman Correlation)، لقياس قوة واتجاه العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتمثل في«جودة التدقيق»والمتغير التابع والمتمثل في« جودة المعلومة المالية»، كما تم استخدام نموذج الانحدار البسيط بين المتغيرين، وكانت النتائج المحصلة كما يلي:

الفرع الأول:معامل الارتباط بين المتغيرين

جدولرقم(4-21): معاملات الارتباط بين متغير جودة التدقيق وجودة المعلومة المالية في مؤسسات محل الدراسة

		جودة التدقيق	جودة المعلومة المالية
جودة التدقيق	معامل ارتباط بيرسون	1	0,523
	مستوى المعنوية		0,000
جودة المعلومة المالية	معامل ارتباط بيرسون	0,523	1
	مستوى المعنوية	0,000	

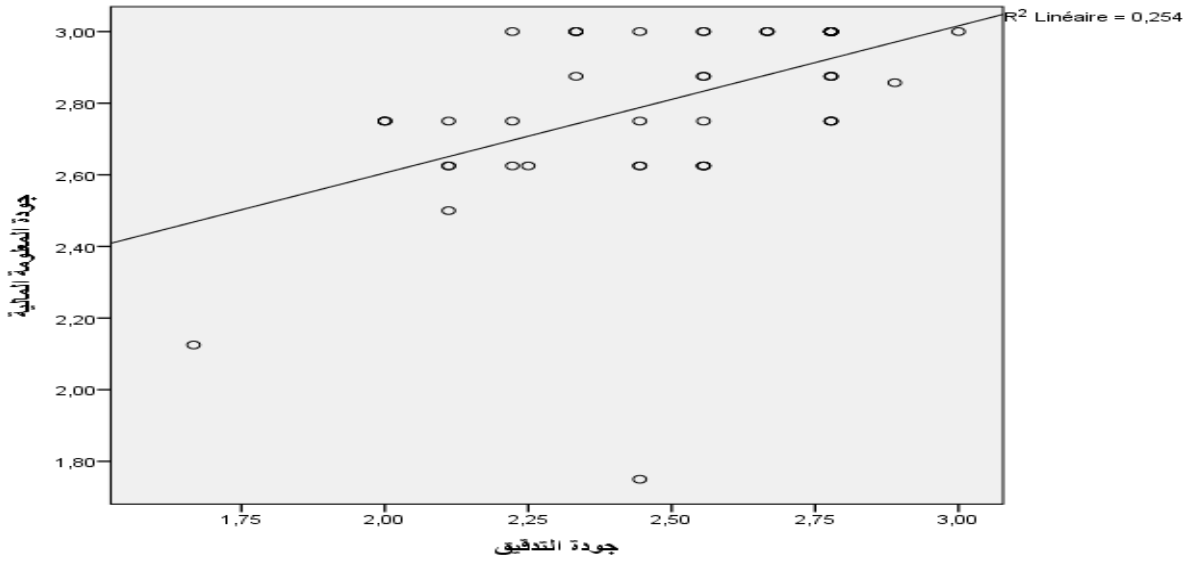
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من الجدول أعلاه أنه يوجد علاقة ارتباط ضعيفة جدا بين جودة التدقيق وجودة المعلومة المالية في المؤسسات محل الدراسة، حيث بلغ معامل ارتباط سبيرمان بين المتغيرين (0.523) وهو دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05)، حيث يرتبط مما يدعم إمكانية وجود أثر لجودة التدقيق على جودة المعلومة المالية في المؤسسات محل الدراسة.

وعليه لاختبار فرضيةمساهمة جودة التدقيق في الرفع من جودة المعلومة المالية والمتضمن لاختبار وجود أثر بين المحورين، تم استخدام نموذج الانحدار البسيط بين المتغيرين، المتضمن لجدول تحليل التباين من أجل اختبار معنوية النموذج الكلية، وكانت النتائج المحصلة كما يلي:

الفرع الثاني: تقدير نموذج الانحدار بين المتغيرين: التابع " جودةالمعلومة المالية" والمستقل " جودة التدقيق "

الشكل رقم(4–5): لوحة الانتشار بين المتغيرين



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجاتSPSS 20

ومن خلال لوحة الانتشار بين (X, Z)، يمكن القول أنه توجد علاقة خطية تقريبا بين المتغيرين، وبالتالي فان الشكل العام لمعادلة خط الانحدار البسيط كما يلي:

$$Z = a_3 + b_3 X + e$$

حيث أن:

X: المتغير المستقل: جودة التدقيق

Z: المتغير التابع: جودة المعلومة المالية

a_3, b_3: معاملات الانحدار

e: الأخطاء العشوائية

الفرع الثالث:جدول تحليل التباين

الجدول رقم (4–22): تحليل التباين لأثر الحوكمة على جودة المعلومة المالية .

	مجموع المربعات	درجة الحرية	إحصائية فيشر	مستوى المعنوية
المربعات المفسرة	0,723	1	16,641	0,000
البواقي	2,130	49		
المجموع	2,853	50		

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

لاختبار المعنوية الكلية للنموذج تم إجراء تحليل تباين فيشر(F) حيث كانت الفرضيات كما يلي:

H_0 =لا توجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق على جودة المعلومة المالية في المؤسسات محل الدراسة عند مستوى معنوية ($\propto = 0.05$)،

H_1 = توجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق على جودة المعلومة المالية في المؤسسات محل الدراسة عند مستوى معنوية($\propto = 0.05$)،

من خلال الجدول أعلاه لدينا قيمة prob لإحصائية فيشر (F)المحسوبة هي 0.000 وهو دال إحصائيا عند مستوى معنوية مستوى ($\propto = 0.05$)، وعليه هناك أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق على جودة المعلومة المالية عند تطبيق مبادئ الحوكمة وذلك بدرجة ثقة95% ، ومنه نرفض فرضية العدم(H_0)، ونقبل H_1 = توجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق على جودة المعلومة المالية في المؤسسات محل الدراسة عند مستوى معنوية($\propto = 0.05$)،

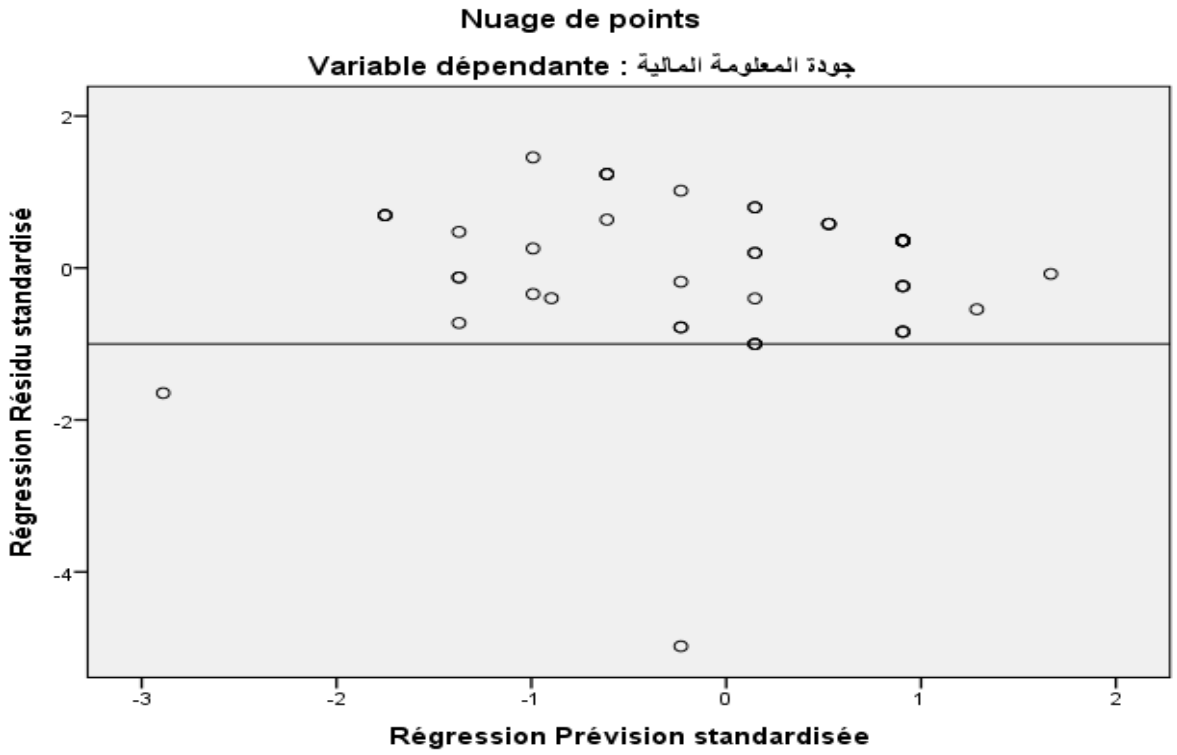
الفرع الثالث:تقدير معادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر جودة التدقيق على الحوكمة في المؤسسات محل الدراسة

الجدول رقم (4-23): تقدير معاملات نموذج الانحدار الخطي البسيط للنموذج

	التقدير	إحصائية t	مستوى المعنوية
الثابت	1,783	6,999	0,000
جودة التدقيق	0,411	4,079	0,000

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الشكل رقم 4-06: توزيع الأخطاء العشوائية للنموذج



المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

اعتمادا على نتائج الجدول رقم (4-23) أعلاه، نلاحظ معنوية كل من ثابت التقدير ومعامل متغير جودة التدقيق عند مستوى 0.05، إضافة الى توزيع الأخطاء العشوائية لا يبدي نمطا محددا يمكننا قبول النموذج احصائيا، وعليه فان معادلة خط الانحدار البسيط كما يلي:

$$Z=1.783+0.411*X$$

بناءا على التحليل السابق يتضح لنا أن لجودة التدقيق أثر على جودة المعلومة المالية في المؤسسات محل الدراسة، وبذلك يمكن ا لقول أن **الفرضية الثالثة:** « تؤثر جودة التدقيق تأثيرا إيجابيا على جودة المعلومة المالية في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات»**مثبتة**

خلاصة

من خلال ما سبق من نتائج لاختبار فرضيات الدراسة توصلنا الى ما يلي:

اتجهت أغلب إجابات أفراد العينة بالموافقة عن كون المؤسسات محل الدراسة تعتم بجودة التدقيق، الى جانب تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات وكذا العمل على تحسين جودة المعلومة المالية بمستوى مرتفع من الاهتمام الرامي الى إرساء مبادئ حوكمة هذه المؤسسات.

من خلال اختبار الفرضية الاولى توصلنا الى تحققها وثبوت الأثر الموجب لجودة التدقيق على الحوكمة في المؤسسات محل الدراسة، من جهة أخرى وبناء على اختبار الفرضية الثانية يتضح لنا ثبوتها وعليه فلمبادئ الحوكمة أثر على جودة المعلومة المالية في المؤسسات محل الدراسة، وأخيرا ومن خلال اختبارنا للفرضية الثالثة يتضح لنا أيضا ثبوتها لنقول أن لجودة التدقيق أثر على جودة المعلومة المالية في المؤسسات محل الدراسة.

إن تجميع النتائج السابقة يوحي بدور التدقيق في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات محل الدراسة وأثره فيها الى جانب دوره في تحسين جودة المعلومة المالية، فضلا عن كونه داعما لمبادئ الحوكمة في الرفع من جودة المعلومة المالية كونها من محدداتها الرئيسية، ومن هنا يبرز الأثر البالغ لجودة التدقيق على حوكمة المؤسسات، وهذا ما يوحي بأهمية تفعيل سياسات تدعم جودة التدقيق الذي يعمل على تحسين نوع وجودة المعلومة المالية متضمنا تحسينا لأنظمة المعلومات والموارد البشرية للمؤسسات الاقتصادية.

الخاتمة العامة:

في ختام بحثنا الذي عالجنا فيه إشكالية "**دور جودة التدقيق في تقييم مدى تبني مبادئ الحوكمة وأثرها على جودة المعلومة المالية**"، والتي استهدفت عينة من المدققين الداخلين في المؤسسات الجزائرية ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبي، وتضمنت الدراسة ثلاثة فصول نظرية وآخر تطبيقي قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة.

و توصلنا إلى أن جودة التدقيق تساهم في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات محل الدراسة وأثره فيها الى جانب دوره في تحسين جودة المعلومة المالية، فضلا عن كونه داعما لمبادئ الحوكمة في الرفع من جودة المعلومة المالية كونها من محدداتها الرئيسية، ومن هنا يبرز الأثر البالغ لجودة التدقيق على حوكمة المؤسسات، وهذا ما يوحي بأهمية تفعيل سياسات تدعم جودة التدقيق الذي يعمل على تحسين نوع وجودة المعلومة المالية، ومن هذا المنطلق وتماشيا مع تطورات في مهنة التدقيق من قبل المهنيين سواء التدقيق الداخلي أو التدقيق الخارجي في المجال توصلنا إلى النتائج التالية والتي من خلالها يمكننا وضع بعض المقترحات:

النتائج:

توصلت الدراسة إلى أنه:

- لجودة التدقيق أثر على الحوكمة في المؤسسات محل الدراسة.
- تساهم الحوكمة في الرفع من جودة المعلومة المالية من خلال يتم إحترام مبدأ المعادلة المتكافئة للمساهمين من خلال إلتزام الشركة بالمعاملة العادلة لجميع المساهمين و عدم تسريب معلومات لبعضهم دون غيرهم.

- يتم استخدام مجموعة من المقاييس لقياس جودة التدقيق الخارجي نجد من بينهم الكفاءة و الاستقلالية.
- تؤثر جودة التدقيق تأثيرا إيجابيا على جودة المعلومة المالية من خلال إلاء الأهمية القصوى لضرورة إتباع المؤسسات لمبادئ الحوكمة للنهوض بالإقتصاد الوطني.
- عدم الإغفال بأهمية جودة المعلومة المالية لأنه و مع الإنفتاح الاقتصادي وتوسع البيئة الاقتصادية وتنوعها ظهرت الحاجة الماسة إلى الإهتمام بما هو الجودة في المعلومة و ليس المعلومة بكمها فقظ.

المقترحات:

بعد تقديم النتائج المتوصل إليها نقترح التوصيات التالية:

- نشر ثقافة الحوكمة في المجتمعات عن طريق وسائل الإعلام ومنظمات المجتمع المدني، لأن الحوكمة تمثل خط الدفاع الأول للتصدي لأي فساد يحاول أن يسلبللمجتمع ثرواته وأمواله.
- ضرورة الحرص على تحقيق الجودة في التدقيق لضمان الجودة في مخرجات النظام المحاسبي.
- استحداث مراكز متخصصة تهتم بقضايا الحوكمة وتتولى مهمة إعداد برامج تدريبية لترسيخ أهداف ومتطلبات الحوكمة.

يجب الأخذ بعين الإعتبار عند تطبيق مبادئ حوكمة الشركات أثر التغيرات البيئية التي تشهد تغيرات سريعة ومستمرة في جميع الجوانب الإقتصادية والسياسية والإجتماعية. .

قائمة

المراجع

المراجع باللغة العربية :

الكتـــــــــــــــــــــــــــــب :

1. احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
2. أمين السيد أحمد لطفي، **أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين**، الدار الجامعية،القاهرة، 2002/2001.
3. جمعة أحمد حلمي وآخرون،**معاصرنظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان،2009.
4. جون سوليفان،جورج كيل، **البوصلة الأخلاقية للشركات، أدوات مكافحة الفساد قيم ومبادئ الأعمال، وآداب المهنة، وحوكمة الشركات**، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، الدليل السابع، مصر.
5. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات مفاهيم تجارب ومتطلبات**، الدار الجامعية،مصر،2009.
6. عبد الرزاق حسن الشيخ، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين)**، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.
7. عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافري، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ،2004.
8. عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي**، الدار الجامعية، الاسكندرية،مصر،1998.
9. القاضي حسين، **"التدقيق مدخل نظري"**، الطبعة الأولى، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2008.
10. معراج عبد القادر هواري، أحمد عبد الحفيظ المجدل، **الحوكمة المؤسسية في القطاع البنكي و المالي و دورها في إرساء قواعد الشفافية**،2010/02/20.
11. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

12. وليام توماس، امرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب ومراجعة أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، رياض، السعودية، 1989.

المجلات ، التقارير و الدراسات :

1. بن زازة منصورية، **التدقيق المحاسبي ودوره في إرساء مفهوم الحوكمة في ظل قانون " SOX"**،مجلة دفاتر بوادكس، العدد 05، الجزائر، مارس 2016.

2. البنك الأهلي المصري، **أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات"**، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد 55، القاهرة،مصر، 2003.

3. بن بريكة عبد الوهاب، بودونت أسماء، **تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق من وجهة نظر مراجعي الحسابات**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، العدد 08، جامعة بسكرة، الجزائر، أفريل 2016.

4. جبار عبد الرزاق، **الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي – حالة دول شمال إفريقيا**–، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السابع، جامعة الشلف،الجزائر،2017.

5. خليلمحمد،**دورالمحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية،كلية التجارة ، جامعة بنها، العدد الثاني،2003.

6. حسين مضفر، **سمات اقتصاد المعرفة في دول المغرب العربي**، مجلة المستقبل العربي، العدد348،الأردن، فيفري 2008.

7. صنهاجي هيبة، عوادي عبد القادر، عمامرة محمد العيد، **أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي** ،مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، المجلد 01، العدد 01، الجزائر، ديسمبر 2017.

8. عبد الغاني دادن، **أهمية حوكمة الشركات في ظل الأزمة المالية العالمية الراهنة**، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة حمه لخضر، العدد 2، الوادي، الجزائر،جوان 2012.

9. عصام محمد الطويل، **أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد التاسع، جامعة الأقصى، فلسطين، جوان 2018.

10. علي بن قطيب، السعيد قاسمي، **دور التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات –دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات في ولاية تيارت**، مجلة الباحث ،العدد 16،جامعة محمد بوضياف، المسيلة ،الجزائر،2016.

11. عوماري عائشة، حميمش نرجس،**أثر التدقيق الخارجي على جودة المعلومة المالية –دراسة ميدانية ببنك الفلاحة والتنمية الريفية بأدرار**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 2، جامعة أدرار، الجزائر،2017.

12. فاطمة الزهراء رقايقية، **مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات- دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية**-، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد الشريف مساعدية، العدد الأول، سوق أهراس،الجزائر،ديسمبر 2014.

13. موسى رحماني، فاتح سردوك، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة**، مجلة العلوم الإنسانية،جامعة محمد خيضر،بسكرة،الجزائر،مارس2014.

14. ناصر دادي، تلاهوبري رابح، **نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الداخلية و الخارجية** ، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والإدماج الاقتصادي العالمي، Revue des Reformes Economiques et Intégration en Economie Mondiale، العدد 04،المدرسة العليا للتجارة،الجزائر، 2008.

15. محمد اسماعيل مصطفى، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.

أطروحات الدكتوراه :

1. إيمان لعماري، **دور التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشلف،الجزائر،2017.
2. بن يخلف أمال، **المراجعة الخارجية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر،الجزائر، سنة 2002.
3. العابدي دلال، **حوكمة الشركات و دورها في تحقيق جودة المعلومة المالية** ، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة ،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية،الجزائر،2015-2016.
4. عبد الكريم محمد سلمان النجار، **مدى دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية** ، أطروحة دكتوراه،بغداد،العراق، 2012، ص.ص20-21.
5. فاتح غلاب،**تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة–دراسة لبعض المؤسسات الاقتصادية–**، أطروحة دكتوراه ،جامعة فرحات عباس، سطيف،الجزائر ،2010-2011.

6. ميرة عثماني، **أهمية تطبيق الحوكمة في البنوك وأثرها على بيئة الأعمال مع الإشارة إلى حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر،2012/2011.

المؤتمرات والمداخلات :

1. الأزهر عزة، رشيدة خالدي، **"التنظيم القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر"**، مداخلة في ملتقى علمي وطني حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة يحيى فارس، المدية، الجزائر، يوم 2017/11/30.
2. بن ميري مصطفى، **التدقيق الداخلي ودوره في تدعيم مبادئ الحوكمة**، مداخلة مقدمة للمشاركة في الملتقى العلمي الوطني حول: المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية يوم 2017/11/30، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، المدية،الجزائر.
3. خنفري خيضر، بورنيسة مريم، **"دور المحاسبة والتدقيق في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "دراسة ميدانية في مجمع صيدال للصناعة الصيدلانية"**، مداخلة في ملتقى دولي بالجزائر،2017.
4. صبايحي نوال، "واقع الحوكمة في دول مختارة –مع التركيز على التجربة الجزائرية–"، مؤتمر دولي، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2014.
5. عبد الرحمن العايب، **إشكالية حوكمة الشركات واحترام أخلاقيات الأعمال في ظل الأزمة الاقتصادية الراهنة**، الملتقى الوطني حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابة- الجزائر، نوفمبر 2009.

6. عبد العزيز سفيان، **المراجعة الداخلية كرافد لتثبيت ركائز الحوكمة المؤسسية في المؤسسات الاقتصادية**، المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية"، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، المنعقد بـــ 4-5 ديسمبر 2012.

7. عبد الكريم محمود محمد، **جودة التدقيق قراءة جديدة لمفهوم قديم**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الخامس 2014.

النصوص القانونية:

1. القانون 07-11 المؤرخ في 25نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية،العدد 14،2007.

2. القانون التجاري بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.

3. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 27-06-2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.

4. المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 04-06-2006، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 44.

5. وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مديرية التحديث وضبط مقاييس المحاسبة، الجزائر، 1988.

مواقع الأنترنت:

1. إبراهيم السيد المليجي، **دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر**، عن موقع:www.faculty.ksu.edu.sa/72669/Publications
2. **الأكاديمية العربية البريطانية للدراسات العليا،Erreur ! Référence de lien hypertexte non valide.**
3. محمد عباس السراجي، **الحوكمة في مواجهة أزماتنا الاقتصادية**، جريدة اليمن، أفريل 2009، عن موقع: www.algomhoriah.net

Bibliographies en Langues Etrangéres:

Ouvrage:

1. Bertrand Richard et Dominique miellet, **la dynamique du gouvernement d'entreprise**, édition d'organisation, Paris, France, 2003.
2. Boynton, William. C et al, **Modern Auditing**, 7th Edition, John Wiley & Sons, New York, 1996.
3. Hitt, Michael A. et al., **Strategic Management: Competitiveness and Globalization,** 5th edition, South-Western, Thomson, France, 2003.
4. J.Raffegeau& A Ritz, **Audit et Informatique** (**collection Que sais-je** ?), 2éme Edition, 1993.
5. Lionnel.c et Gerard.v,**audit et contrôle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques** ,4eme édition,dolloze, paris, France, 1992.
6. Nacereddinesadi, alimazouz, **la pratique du commissariat aux comptes en Algérie**, tome1, édition société national de comptabilité.
7. Winkler, Adalbert, "Financial Development, Economic Growthand CorporateGovernance», Working paper Series: Finance and Accounting, www.econpapers.repec.org/paper/frafranaf/12htm.

Articles, publication et rapports:

1. Abbott, and Parker S, **Auditor Selection and Audit Committee CharacteristicsAuditing**: A Journal of Practes and Theory,Vol (19), 2000.
2. Archambeault, Deborah .S, **Therelation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting** : Evidence from SEC Enforcement Cases, Nov. 2002
3. Cadbury Committee, Reportof the Committeeon **the Financial Aspects of Corporate Governance**, London,Gee and Co. ltd. , 1992.
4. **CFCG guidelines on corporate governance**, center for corporate governance.
5. Cohen, Jeffrey et al, **The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality**, Journal of Accounting Literature , 2004.
6. Etienne Barbier : **Audit Interne Organisation**, 1996.

7. Féderation des experts comptables européens, **auditorselection**, publication of féderation des experts comptables européenes, octobre 2013, bruxelles, kingdom of belgium.
8. Hermanson, Dana R. and Rittenberg, larry E, **Internal Audit and Organizational Governance**,The Institute of Internal Auditors Research Foundation , 2003.
9. King, Mervyn E et al, **The King Report on Corporate Governance**, Institute of South Africa: Johannesburg, Nov 1994.
10. Mahdi Salhi, **An Investigation of the Effects of Audit Quality On occural Reliability Of Listed Companies on Tahran Stock Exchange**, Islamic University Review Of International Comparative Management, 2010.
11. Philip .e Tetlock and Others, **Conflicts of interest and the case of auditor dependence: moral seduction and strategic issue cycling**, Academy of management review 2006, vol 31, n° 1, 10-29.
12. Philip .e Tetlock and Others**, Conflicts of interest and the case of auditor dependence: moral seduction and strategic issue cycling**, Academy of management review 2006, vol 31, n° 1, 10-29.
13. Private Sector Corporate Trust, **"Good Corporate Governance in State-Owned Corporations –Final Draft Guidelines"** 2002.
14. Shah, Asad Ali, **" Auditing and Governance Framework for Private Sector in Pakistan"**, ADB/OECD AntiCorruption Initiative for Asia-Pacfic Master Training Seminar, 2005.
15. Smith Report, Financial Reporting Council (FRC),**"Audit Committee-Combined Code Guidance"**, Smith Report, London, 2003.
16. The institute of internal auditors, **the lessons that lie beneath, tone at the top**, USA, 2002.

Conference:

1. David carasses, Nathalie gardes, **Intervention sous le titre: audit légal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations**, Introduction au Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, Bordeaux, 29-30 septembre 2005.

2. Robert, John**, " Agency Theory , Ethics and Corporate Governance "** , presented at the Corporate Governance and ethics Conference, MacQuarie, Graduate School of Management –Sydney, Australia, June 28-30, 2004.

3. Sarbanes, P. and Oxley ,M., **" Sarbanes-Oxley Act of 2002 "** , A Congress , Washington DC.

These:

1. Mohamed ELMOUBAREK, contrôle de la gestion financière publique en Algérie, Thèse de doctorat, Université Djillali Liabes, Année universitaire 2008-2009.

Code:

1- SNC, Révision En Milieu Informatique, **Norme de l'Ordre des Experts Comptables**, R N°8, 1995.

Les sites internet :

1. Beijing, **Organization for Economic Cooperation and Development**, 2000. www.oecd.oeg/daf.

2. Charles Piot, **gouvernance, audit et qualité de l'information financière**, Article http://www.cairn.info/gouvernance-d-entreprise--9782804106256-page-93.htm .

3. Cliffe Dekker Attorneys **King report on corporate governance for South Africa**, 2002a partir du site: http:// jpsdirectory.brinkster.net/forum/forum_poste.asp?tid=2045

4. FINANCIAL REPORTING COUNCIL, **REVIEW OF THE EFFECTIVENESS OF THE COMBINED CODE CALL FOR EVIDENCE**, àpartir du site: http://www.frc.org.uk/documents/pagemanager/frc/Combined_Code_2009/Combined%20Code%20Review%20con sultation%20document%20March%202009.pdf, consult le: 2013

5. http://www.ecgi.org/codes/documents/executive_summary.pdf, consulte le: 07/03/2017

6. John, Kose and Kedia, Simi**, " Design of Corporate Governance: Role of Ownership Structure, Takeovers, and Bank Debit "**, 2003.www.Icf.som.yale.edu/pdf.

7. M. marc viénot, Rapport du comité sur le gouvernement d'entreprise AFEP et MEDEF, juillet 1999,à partir du site : http://www.ecgi.org/codes/documents/vienot2_fr.pdf consulte le : 20/05/2018.
8. Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), **Principles of Corporate Governance (Introduction)**, 2004, www.oecdorg.
9. The Institute of Internal Auditors (IIA), **"The Role of Auditing in Public Sector Governance"**, 2006,www.thiia.org.

الملحق رقم 01: الإستبيان باللغة العربية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة جيلالي ليابس–سيدي بلعباس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

قسم العلوم الاقتصادية

دكتوراه تخصص تدقيق مالي ومحاسبي

استـــــــــــــمارة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.

سيدي (ة) الكريم (ة):

يشكل هذا الاستبيان دراسة لإعداد أطروحة دكتوراه حول:

"دور جودة التدقيق في تقييم مدى تبني مبادئ الحوكمة و أثرها على جودة المعلومة المالية".

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد جودة التدقيق و دورها في تأكيد تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات وذلك بقصد التعرف على دور جودة التدقيق في الرفع من جودة المعلومة المالية في ظل تطبيق مبادئ الحوكمة .

وسوف تساعدنا المعلومات التي نتزود بها في تحقيق أهداف الأطروحة، لذا نلتمس من سيادتكم الإجابة على الأسئلة و الفقرات بكل موضوعية و سنستفيد من خبرتكم التي ستدعموننا بها من خلال إجاباتكم ، علما بأن إجابتكم ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم

تعاونكم

القسم الأول:المعلومات الشخصية

الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

العمر: أقل من 30 سنة ☐ من 31 إلى 40 سنة ☐

من 41 و أقل من 50سنة ☐ من 51 سنة فأكثر ☐

المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماجستير ☐

دكتواره ☐ مؤهل آخر أذكره ☐

الوظيفة : مدقق داخلي ☐ محافظ حسابات ☐

خبير محاسبي ☐

الخبرة المهنية: أقل من 05 سنوات ☐ 5 و أقل من 10 سنوات ☐

من 10 و أقل 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

المحور الأول:جودة التدقيق و العوامل المؤثرة عليها.

		نعم	لا	محايد
1.	تتأثر جودة التدقيق بمدى بذل المدقق العناية الكافية في عمله.			
2.	يساهم المستوى التعليمي للمدقق في الرفع من جودة التدقيق.			
3.	تساهم التربصات التي يقوم بها المدقق في الرفع من جودة التدقيق.			
4.	تمكن دقة و كفاءة برامج التدقيق من تحسين جودة التدقيق.			
5.	وفرة عدد العملاء دليل على جودة التدقيق.			
6.	تؤثر المتغيرات المتعلقة بإجراءات العمل الميداني على جودة التدقيق.			
7.	تؤثر العوامل المرتبطة بأتعاب التدقيق على جودة التدقيق.			
8.	تؤثر العوامل المتعلقة بتنظيم مكتب التدقيق على جودة التدقيق.			
9.	المواكبة الفعلية لجودة التدقيق مرهونة نسبيا بإعتماد تطبيق مبادئ الحوكمة.			
ملاحظات و عناصر أخرى يرجى ذكرها: – –				

المحور الثاني: مبادئ حوكمة الشركات:

		نعم	لا	محايد
1.	يتم تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات داخل المؤسسة بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.			

2.	يتم احترام مبدأ حقوق المساهمين في المؤسسة			
3.	يتم إحترام مبدأ المعادلة المتكافئة للمساهمين من خلال إلتزام الشركة بالمعاملة العادلة لجميع المساهمين و عدم تسريب معلومات لبعضهم دون غيرهم.			
4.	يتم تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة بكل وضوح.			
5.	يتم إصدار و تحديد أهداف و مهام و صلاحيات إدارة التدقيق الداخلي بشكل واضح ومفصل من قبل مجلس الإدارة.			
6.	يساهم تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة إلى تحقيق غرض المساءلة.			
7.	تفصح الشركة عن تعاملاتها مع الأطراف ذات العلاقة كأعضاء مجلس الإدارة و الإدارة العليا .			
8.	تلتزم الشركة بمبدأ الإفصاح من خلال تضمين التقرير السنوي الإفصاح عن الموضوعات التي تتعلق بأصحاب المصالح.			
9.	يعد الإلتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة من الدعامات الأساسية لنمو و تطوير عمل المدقق.			
10	يساهم تطبيق مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة في زيادة الثقة لجودة المعلومة المالية.			
ملاحظات و عناصر أخرى يرجى ذكرها: – –				

المحور الثالث:المعلومة المالية

	نعم	لا	محايد

1.	تتحدد جودة المعلومة المالية من خلال تطبيق الشركات لمعايير قانونية رقابية مهنية وفنية.			
2.	الملائمة و الموثوقية أهم خاصيتين التي تضفي درجة عالية من الجودة للمعلومة المالية.			
3.	حرص الشركة على توفير الجودة في طرق ومنهج إعداد و معالجة المعلومة المالية ينتج معلومة مالية ذات جودة تلقائيا.			
4.	إن التأكد من مصداقية البيانات المالية من طرف المدقق يعمل على تعزيز شفافية المعلومة المالية.			
5.	تدعيم دور المساهمين في الرقابة على الإدارة و الأداء التشغيلي و المالي يزيد من الثقة في جودة المعلومة المالية.			
6.	زيادة الاهتمام بجودة التدقيق من شأنها أن ترفع من جودة المعلومة المالية.			
7.	لضمان تأثير جودة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية لابد من تبني الشركة لمبادئ الحوكمة.			
8.	يبقى تأثير جودة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية في الجزائر نسبيا حسب نسبة اعتماد معايير التدقيق.			
ملاحظات و عناصر أخرى يرجى ذكرها: - -				

الملحق رقم 02:الإستبيان باللغة الفرنسية

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Université Djilali labiés sidi bel abbés

Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion

Monsieur, Madame,

Dans le cadre de préparation de thèse de doctorat dont le thème est « Le rôle de la qualité d'audit sur l'évaluation de l'adoption des principes de gouvernance et leur impact sur la qualité de l'information financière.

Cette étude vise à déterminer la qualité de l'audit et son rôle dans la confirmation de l'application des principes de gouvernance d'entreprise, dans le but d'identifier le rôle de la qualité de l'audit dans l'amélioration de la qualité de l'information financière à la lumière de l'application des principes de gouvernement d'entreprise.

Votre collaboration au tant que professionnels est très précieuse et à travers vos réponses aux questions de ce questionnaire, cela nous permettra d'avoir une meilleure vision sur la qualité de l'information financière à la lumière de l'application des principes de gouvernement d'entreprise.

Nous espérons vivement que vous nous accordiez un peu de votre temps pour permettre à notre recherche d'aboutir.

On vous remercie à l'avance pour le temps que vous nous consacrez, en vous garantissant que les informations recueillies seront traitées en toute confidentialité et utilisées qu'à des fins scientifiques.

Merci de votre coopération

Données personnelles :

Sexe : homme femme

Age : Moins de 30 ans de 31 ans à 40 ans

De 41 ans a 50 ans 50 ans et plus

Diplôme : licence magister

Doctorat autre

Fonction : auditeur interne commissaire aux comptes

Expert comptable

Expérience : moins de 5ans de 5 à 10 ans

De 10 à 15 ans 15 ans et plus

Chapitre 01 : qualité d'audit et les facteurs d'impact

N	Phrase	Oui	Non	Ne se prononce pas
1	La qualité d'audit est affecté par l'attention qui l'exerce dans son travail			
2	Le niveau d'étude de l'auditeur contribue à améliorer la qualité d'audit.			
3	Les formations faites par l'auditeur contribuent à accroitre la qualité d'audit.			
4	L'exactitude et l'efficacité des programmes d'audit améliorent la qualité de l'audit.			
5	Le nombre de client est une preuve sur la qualité d'audit.			
6	Les variables liées aux procédures de la mission d'audit affectent la qualité de l'audit.			
7	Les facteurs liés aux honoraires d'audit affectent la qualité de l'audit.			
8	Les facteurs liés à l'organisation du bureau d'audit influencent la qualité de l'audit.			
9	Le suivi de la qualité de l'audit dépend relativement de l'application des principes Gouvernance.			
	Autres remarque : -			

	-			

Chapitre 02 : principes de gouvernance d'entreprise

N	Phrase	Oui	Non	Ne se prononce pas
1	Les responsabilités au sein de l'entreprise sont clairement définis entre les différents organes.			
2	Le principe des droits des actionnaires est respecté dans l'entreprise			
3	Le principe de l'équation égale entre les actionnaires est respecté par l'engagement de la société à un traitement équitable entres tous les actionnaires et à ne pas divulguer d'informations à certains d'entre eux et pas à d'autres.			
4	Les responsabilités du conseil d'administration sont clairement définies.			
5	Les objectifs et les missions de la Direction de l'Audit Interne sont émis et définis Clairement par le conseil d'administration.			
6	L'application des principes de gouvernance d'entreprise par les sociétés contribuent à atteindre			

	l'objectif de responsabilité			
7	La société divulgue ses relations avec les parties liées comme les membres du conseil d'administration et la direction générale.			
8	La société s'engage à respecter le principe de divulgation en incluant dans le rapport annuel les sujets liés aux parties prenantes.			
9	le respect des principes de gouvernance d'entreprise est l'un des cause essentiels de la croissance et du développement du travail de l'auditeur.			
10	L'application des principes de gouvernance d'entreprise au sein des sociétés contribuent à accroître la confiance dans la qualité de l'information financière.			
	Autres remarque : - -			

Chapitre 03 : l'information financière

N	Phrase	Oui	Non	Ne se prononce pas

1	La qualité de l'information financière est déterminée par l'application normes professionnelles , techniques et juridique par les entreprises.			
2	L'adéquation et la fiabilité sont les deux caractéristiques les plus importantes qui accroit la qualité de l'information financière.			
3	La qualité dans les méthodes et la méthodologie d'élaboration et de traitement de l'information financière fournit par l'entreprise produit automatiquement une information financière de qualité.			
4	La vérification de la crédibilité des états financiers par l'auditeur vise à améliorer la transparence de l'information financière.			
5	Renforcer le rôle des parties prenantes dans le contrôle de gestion , le rendement opérationnel Et les finances Augmente la confiance dans la qualité de l'information financière			
6	Une attention accrue à la qualité de l'audit améliorera la qualité de l'audit Information financière			
7	Pour s'assurer que la qualité d'audit influe sur l'amélioration de la qualité de l'information financière, l'entreprise doit adopter les principes de			

	gouvernance.			
8	l'impact de la qualité de l'audit sur l'amélioration de la qualité de l'information financière en Algérie reste relativement élevé, en fonction du taux d'approbation des normes d'audit.			
	Autres remarque : - -			

Merci humblement de vos réponses et de votre temps.

الملحق رقم 03:اختبار الثبات

المحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,560	9

المحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,878	10

المحور الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,605	8

اختبار الثبات للمحاور الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,838	27

الملحق رقم 04: الاتساق الداخلي

جدول معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور الأول (جودة التدقيق) والدرجة الكلية للمحور

		تتأثر جودة التدقيق بمدى بذل المدقق العناية الكافية في عمله	يساهم المستوى التعليمي للمدقق في الرفع من جودة التدقيق	تساهم التربصات التي يقوم بها المدقق في الرفع من جودة التدقيق	تمكن دقة و كفاءة برامج التدقيق من تحسين جودة التدقيق	وفرة عدد العملاء دليل على جودة التدقيق	تؤثر المتغيرات المتعلقة بإجراءات العمل الميداني على جودة التدقيق	تؤثر العوامل المرتبطة بأتعاب التدقيق على جودة التدقيق	تؤثر العوامل المتعلقة بتنظيم مكتب التدقيق على جودة التدقيق	المواكبة الفعلية لجودة التدقيق مرهونة نسبيا بإعتماد تطبيق مبادئ الحوكمة	جودة التدقيق
تتأثر جودة التدقيق بمدى بذل المدقق العناية الكافية في عمله	Corrélation	1	-,071	,377**	-,089	,135	,053	,255	,412**	,006	,412**
	Sig		,618	,006	,537	,346	,712	,071	,003	,969	,003
	N	51	51	51	51	51	51	51	50	51	51
يساهم المستوى التعليمي للمدقق في الرفع من جودة التدقيق	Corrélation	-,071	1	,544**	-,173	,057	,064	,090	-,030	,029	,389**
	Sig.	,618		,000	,225	,693	,654	,528	,839	,840	,005
	N	51	51	51	51	51	51	51	50	51	51
تساهم التربصات التي يقوم بها المدقق في الرفع من جودة التدقيق	Corrélation	,377**	,544**	1	-,082	,078	,128	,077	,324*	,092	,605**
	Sig.	,006	,000		,568	,586	,370	,592	,022	,522	,000
	N	51	51	51	51	51	51	51	50	51	51
تمكن دقة و كفاءة برامج التدقيق من تحسين جودة التدقيق	Corrélation	-,089	-,173	-,082	1	,255	,128	-,290*	,009	,089	,124
	Sig.	,537	,225	,568		,071	,370	,039	,953	,535	,388
	N	51	51	51	51	51	51	51	50	51	51
وفرة عدد العملاء دليل على جودة التدقيق	Corrélation	,135	,057	,078	,255	1	,117	,164	-,041	,232	,499**
	Sig.	,346	,693	,586	,071		,415	,251	,779	,102	,000
	N	51	51	51	51	51	51	51	50	51	51
تؤثر المتغيرات المتعلقة بإجراءات العمل الميداني على جودة التدقيق	Corrélation	,053	,064	,128	,128	,117	1	,186	,259	,398**	,567**
	Sig.	,712	,654	,370	,370	,415		,191	,070	,004	,000
	N	51	51	51	51	51	51	51	50	51	51
تؤثر العوامل المرتبطة بأتعاب التدقيق على جودة التدقيق	Corrélation	,255	,090	,077	-,290*	,164	,186	1	,027	,143	,464**
	Sig.	,071	,528	,592	,039	,251	,191		,850	,317	,001
	N	51	51	51	51	51	51	51	50	51	51

تؤثر العوامل المتعلقة بتنظيم مكتب التدقيق على جودة التدقيق	Corrélation	,412**	-,030	,324*	,009	-,041	,259	,027	1	,417**	,507**
	Sig.	,003	,839	,022	,953	,779	,070	,850		,003	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
المواكبة الفعلية لجودة التدقيق مرهونة نسبيا بإعتماد تطبيق مبادئ الحوكمة	Corrélation	,006	,029	,092	,089	,232	,398**	,143	,417**	1	,596**
	Sig.	,969	,840	,522	,535	,102	,004	,317	,003		,000
	N	51	51	51	51	51	51	51	50	51	51
جودة التدقيق	Corrélation	,412**	,389**	,605**	,124	,499**	,567**	,464**	,507**	,596**	1
	Sig	,003	,005	,000	,388	,000	,000	,001	,000	,000	
	N	51	51	51	51	51	51	51	50	51	51

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

جدول معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني(مبادئ الحوكمة) والدرجة الكلية للمحور

		يتم تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات داخل المؤسسة بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية	يتم احترام مبدأ حقوق المساهمين في المؤسسة	يتم إحترام مبدأ المعادلة المتكافئة للمساهمين من خلال إلتزام الشركة بالمعاملة العادلة لجميع المساهمين و عدم تسريب معلومات لبعضهم دون غيرهم	يتم تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة بكل وضوح	يتم إصدار و تحديد أهداف و مهام و صلاحيات إدارة التدقيق الداخلي بشكل واضح ومفصل من قبل مجلس الإدارة	يساهم تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة إلى تحقيق غرض المساءلة	تفصح الشركة عن تعاملاتها مع الأطراف ذات العلاقة كأعضاء مجلس الإدارة و الإدارة العليا	تلتزم الشركة بمبدأ الإفصاح من خلال تضمين التقرير السنوي الإفصاح عن الموضوعات التي تتعلق بأصحاب المصالح	يعد الإلتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة من الدعامات الأساسية لنمو و تطوير عمل المدقق	يساهم تطبيق مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة في زيادة الثقة لجودة المعلومة المالية	مبادئ الحوكمة
يتم تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات داخل المؤسسة بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية	Corrélation de Pearson	1	,514**	,307*	,214	,475**	,520**	,580**	,624**	,688**	,652**	,790**
	Sig. (bilatérale)		,000	,030	,141	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	50	50	50	49	50	50	50	50	49	50	50
يتم احترام مبدأ حقوق المساهمين في المؤسسة	Corrélation	,514**	1	,446**	,305*	,336*	,454**	,522**	,574**	,476**	,835**	,776**
	Sig.	,000		,001	,031	,016	,001	,000	,000	,000	,000	,000
	N	50	51	51	50	51	51	51	51	50	51	51
يتم إحترام مبدأ المعادلة	Corrélation	,307*	,446**	1	,309*	,023	,005	,453**	,284*	,412**	,446**	,538**

المتكافئة للمساهمين من خلال إلتزام الشركة بالمعاملة العادلة لجميع المساهمين و عدم تسريب معلومات لبعضهم دون غيرهم	Sig.	,030	,001		,029	,872	,972	,001	,043	,003	,001	,000
	N	50	51	51	50	51	51	51	51	50	51	51
يتم تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة بكل وضوح	Corrélation	,214	,305*	,309*	1	,134	-,167	,393**	,391**	,367**	,195	,476**
	Sig.	,141	,031	,029		,354	,246	,005	,005	,010	,175	,000
	N	49	50	50	50	50	50	50	50	49	50	50
يتم إصدار و تحديد أهداف و مهام و صلاحيات إدارة التدقيق الداخلي بشكل واضح ومفصل من قبل مجلس الإدارة	Corrélation	,475**	,336*	,023	,134	1	,485**	,379**	,415**	,314*	,409**	,568**
	Sig.	,000	,016	,872	,354		,000	,006	,002	,026	,003	,000
	N	50	51	51	50	51	51	51	51	50	51	51
يساهم تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة إلى تحقيق غرض المساءلة	Corrélation	,520**	,454**	,005	-,167	,485**	1	,454**	,482**	,331*	,607**	,578**
	Sig.	,000	,001	,972	,246	,000		,001	,000	,019	,000	,000
	N	50	51	51	50	51	51	51	51	50	51	51
تفصح الشركة عن تعاملاتها مع الأطراف ذات العلاقة كأعضاء مجلس الإدارة و الإدارة العليا	Corrélation	,580**	,522**	,453**	,393**	,379**	,454**	1	,648**	,689**	,668**	,817**
	Sig.	,000	,000	,001	,005	,006	,001		,000	,000	,000	,000
	N	50	51	51	50	51	51	51	51	50	51	51
تلتزم الشركة بمبدأ الإفصاح من خلال تضمين التقرير السنوي الإفصاح عن الموضوعات التي تتعلق بأصحاب المصالح	Corrélation	,624**	,574**	,284*	,391**	,415**	,482**	,648**	1	,569**	,739**	,815**
	Sig.	,000	,000	,043	,005	,002	,000	,000		,000	,000	,000
	N	50	51	51	50	51	51	51	51	50	51	51
يعد الإلتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة من الدعامات الأساسية لنمو و تطوير عمل المدقق	Corrélation	,688**	,476**	,412**	,367**	,314*	,331*	,689**	,569**	1	,655**	,770**
	Sig.	,000	,000	,003	,010	,026	,019	,000	,000		,000	,000
	N	49	50	50	49	50	50	50	50	50	50	50
يساهم تطبيق مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة في زيادة الثقة لجودة المعلومة المالية	Corrélation	,652**	,835**	,446**	,195	,409**	,607**	,668**	,739**	,655**	1	,870**
	Sig.	,000	,000	,001	,175	,003	,000	,000	,000	,000		,000
	N	50	51	51	50	51	51	51	51	50	51	51
مبادئ الحوكمة	Corrélation	,790**	,776**	,538**	,476**	,568**	,578**	,817**	,815**	,770**	,870**	1
	Sig.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	

N	50	51	51	50	51	51	51	51	50	51	51

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

جدول معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث(جودة المعلومة المالية) والدرجة الكلية للمحور

		تتحدد جودة المعلومة المالية من خلال تطبيق الشركات لمعايير قانونية رقابية مهنية وفنية	الملائمة و الموثوقية أهم خاصيتين التي تضفي درجة عالية من الجودة للمعلومة المالية	حرص الشركة على توفير الجودة في طرق ومنهج إعداد و معالجة المعلومة المالية ينتج معلومة مالية ذات جودة تلقائيا	إن التأكد من مصداقية البيانات المالية من طرف المدقق يعمل على تعزيز شفافية المعلومة المالية	تدعيم دور المساهمين في الرقابة على الأداء التشغيلي و المالي يزيد من الثقة في جودة المعلومة المالية	زيادة الاهتمام بجودة التدقيق من شأنها أن ترفع من جودة المعلومة المالية	لضمان تأثير جودة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية لابد من تبني الشركة لمبادئ الحوكمة	يبقى تأثير جودة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية في الجزائر نسبيا حسب نسبة اعتماد معايير التدقيق	جودة المعلومة المالية
تتحدد جودة المعلومة المالية من خلال تطبيق الشركات لمعايير قانونية رقابية مهنية وفنية	Corrélation de Pearson	1	,063	,418**	,238	,479**	,254	,210	,250	,598**
	Sig. (bilatérale)		,662	,002	,089	,000	,070	,135	,074	,000
	N	52	51	51	52	52	52	52	52	52
الملائمة و الموثوقية أهم خاصيتين التي تضفي درجة عالية من الجودة للمعلومة المالية	Corrélation de Pearson	,063	1	,050	,088	-,233	,050	,109	,061	,355*
	Sig. (bilatérale)	,662		,729	,538	,100	,727	,446	,670	,011
	N	51	51	50	51	51	51	51	51	51
حرص الشركة على توفير الجودة في طرق ومنهج إعداد و معالجة المعلومة المالية ينتج معلومة مالية ذات جودة تلقائيا	Corrélation de Pearson	,418**	,050	1	,715**	,433**	,272	,272	,186	,713**
	Sig. (bilatérale)	,002	,729		,000	,002	,053	,053	,191	,000
	N	51	50	51	51	51	51	51	51	51
إن التأكد من مصداقية البيانات المالية من طرف المدقق يعمل على تعزيز شفافية المعلومة المالية	Corrélation de Pearson	,238	,088	,715**	1	,422**	,463**	,275*	,303*	,750**
	Sig. (bilatérale)	,089	,538	,000		,002	,001	,049	,029	,000
	N	52	51	51	52	52	52	52	52	52
تدعيم دور المساهمين في الرقابة على الإدارة و الأداء التشغيلي و المالي يزيد من الثقة في جودة المعلومة المالية	Corrélation de Pearson	,479**	-,233	,433**	,422**	1	,239	,196	,142	,561**
	Sig. (bilatérale)	,000	,100	,002	,002		,089	,163	,314	,000
	N	52	51	51	52	52	52	52	52	52

زيادة الاهتمام بجودة التدقيق من شأنها أن ترفع من جودة المعلومة المالية	Corrélation de Pearson	,254	,050	,272	,463**	,239	1	,291*	,466**	,608**
	Sig. (bilatérale)	,070	,727	,053	,001	,089		,037	,001	,000
	N	52	51	51	52	52	52	52	52	52
لضمان تأثير جودة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية لابد من تبني الشركة لمبادئ الحوكمة	Corrélation de Pearson	,210	,109	,272	,275*	,196	,291*	1	,201	,492**
	Sig. (bilatérale)	,135	,446	,053	,049	,163	,037		,154	,000
	N	52	51	51	52	52	52	52	52	52
يبقى تأثير جودة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية في الجزائر نسبيا حسب نسبة اعتماد معايير التدقيق	Corrélation de Pearson	,250	,061	,186	,303*	,142	,466**	,201	1	,596**
	Sig. (bilatérale)	,074	,670	,191	,029	,314	,001	,154		,000
	N	52	51	51	52	52	52	52	52	52
جودة المعلومة المالية	Corrélation de Pearson	,598**	,355*	,713**	,750**	,561**	,608**	,492**	,596**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,011	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	52	51	51	52	52	52	52	52	52

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان

الملحق رقم 06:جدول المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لعبارات محور جودة التدقيق مع الاجابات

الإجابات

Tableau personnalisé 1

		لا	محايد	نعم
تتأثرجودة التدقيق بمدى بذل المدقق العناية الكافية في عمله	Effectif	1	1	49
	N % ligne	2,0%	2,0%	96,1%
يساهم المستوى التعليمي للمدقق في الرفع من جودة التدقيق	Effectif	3	4	44
	N % ligne	5,9%	7,8%	86,3%
تساهم التربصات التي يقوم بها المدقق في الرفع من جودة التدقيق	Effectif	9	6	36
	N % ligne	17,6%	11,8%	70,6%
تمكن دقة وكفاءة برامج التدقيق من تحسين جودة التدقيق	Effectif	0	9	42
	N % ligne	0,0%	17,6%	82,4%
وفرة عدد العملاء دليل على جودة التدقيق	Effectif	32	12	7
	N % ligne	62,7%	23,5%	13,7%
تؤثر المتغيرات المتعلقة بإجراءات العمل الميداني على جودة التدقيق	Effectif	4	17	30
	N % ligne	7,8%	33,3%	58,8%
تؤثرالعوامل المرتبطة بأتعاب التدقيق على جودة التدقيق	Effectif	10	11	30
	N % ligne	19,6%	21,6%	58,8%
تؤثرالعوامل المتعلقة بتنظيم مكتب التدقيق على جودة التدقيق	Effectif	2	8	40
	N % ligne	4,0%	16,0%	80,0%
المواكبة الفعلية لجودة التدقيق مرهونة نسبيا بإعتماد تطبيق مبادئ الحوكمة	Effectif	6	21	24
	N % ligne	11,8%	41,2%	47,1%

المتوسط والانحراف المعياري

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تتأثرجودة التدقيق بمدى بذل المدقق العناية الكافية في عمله	51	2,94	,311
يساهم المستوى التعليمي للمدقق في الرفع من جودة التدقيق	51	2,80	,530
تساهم التربصات التي يقوم بها المدقق في الرفع من جودة التدقيق	51	2,53	,784
تمكن دقة وكفاءة برامج التدقيق من تحسين جودة التدقيق	51	2,82	,385

وفرة عدد العملاء دليل على جودة التدقيق	51	1,51	,731
تؤثرالمتغيرات المتعلقة بإجراءات العمل الميداني على جودة التدقيق	51	2,51	,644
تؤثرالعوامل المرتبطة بأتعاب التدقيق على جودة التدقيق	51	2,39	,802
تؤثرالعوامل المتعلقة بتنظيم مكتب التدقيق على جودةالتدقيق	50	2,76	,517
المواكبة الفعلية لجودة التدقيق مرهونة نسبيا بإعتماد تطبيق مبادئ الحوكمة	51	2,35	,688
جودة التدقيق	51	2,5125	,29267
N valide (listwise)	50		

الملحق رقم 07:جدول المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لعبارات محور مبادئ الحوكمة مع الاجابات

الإجابات

Tableau personnalisé 1

		لا	محايد	نعم
يتم تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات داخل المؤسسة بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية	Effectif	4	7	39
	N % ligne	8,0%	14,0%	78,0%
يتم احترام مبدأ حقوق المساهمين في المؤسسة	Effectif	4	7	40
	N % ligne	7,8%	13,7%	78,4%
يتم إحترام مبدأ المعادلة المتكافئة للمساهمين من خلال إلتزام الشركة بالمعاملة العادلة لجميع المساهمين وعدم تسريب معلومات لبعضهم دون غيرهم	Effectif	7	10	34
	N % ligne	13,7%	19,6%	66,7%
يتم تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة بكل وضوح	Effectif	10	16	24
	N % ligne	20,0%	32,0%	48,0%
يتم إصدار وتحديد أهداف ومهام وصلاحيات إدارة التدقيق الداخلي بشكل واضح ومفصل من قبل مجلس الإدارة	Effectif	6	8	37
	N % ligne	11,8%	15,7%	72,5%
يساهم تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة إلى تحقيق غرض المساءلة	Effectif	4	13	34
	N % ligne	7,8%	25,5%	66,7%
تفصح الشركة عن تعاملاتها مع الأطراف ذات العلاقة كأعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا	Effectif	2	11	38
	N % ligne	3,9%	21,6%	74,5%

تلتزم الشركة بمبدأ الإفصاح من خلال تضمين التقريرالسنوي الإفصاح عن الموضوعات التي تتعلق بأصحاب المصالح	Effectif	4	12	35
	N % ligne	7,8%	23,5%	68,6%
يعد الإلتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة من الدعامات الأساسية لنمو وتطويرعمل المدقق	Effectif	4	10	36
	N % ligne	8,0%	20,0%	72,0%
يساهم تطبيق مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة في زيادة الثقة لجودة المعلومة المالية	Effectif	3	5	43
	N % ligne	5,9%	9,8%	84,3%

المتوسط والانحراف المعياري

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يتم تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات داخل المؤسسة بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية	50	2,70	,614
يتم احترام مبدأ حقوق المساهمين في المؤسسة	51	2,71	,610
يتم إحترام مبدأ المعادلة المتكافئة للمساهمين من خلال إلتزام الشركة بالمعاملة العادلة لجميع المساهمين وعدم تسريب معلومات لبعضهم دون غيرهم	51	2,53	,731
يتم تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة بكل وضوح	50	2,28	,784
يتم إصدار وتحديد أهداف ومهام وصلاحيات إدارة التدقيق الداخلي بشكل واضح ومفصل من قبل مجلس الإدارة	51	2,61	,695
يساهم تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة إلى تحقيق غرض المساءلة	51	2,59	,638
تفصح الشركة عن تعاملاتها مع الأطراف ذات العلاقة كأعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا	51	2,71	,540
تلتزم الشركة بمبدأ الإفصاح من خلال تضمين التقرير السنوي الإفصاح عن الموضوعات التي تتعلق بأصحاب المصالح	51	2,61	,635

يعد الإلتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة من الدعامات الأساسية لنمو وتطويرعمل المدقق	50	2,64	,631
يساهم تطبيق مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة في زيادة الثقة لجودة المعلومة المالية	51	2,78	,541
مبادئ الحوكمة	51	2,6039	,43587
N valide (listwise)	48		

الملحق رقم 08:جدول المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لعبارات محور جودة المعلومة المالية مع الإجابات

Tableau personnalisé 1

		لا	محايد	نعم
تتحدد جودة المعلومة المالية من خلال تطبيق الشركات لمعايير قانونية رقابية مهنية وفنية	Effectif	0	7	45
	N % ligne	0,0%	13,5%	86,5%
الملائمة والموثوقية أهم خاصيتين التي تضفي درجة عالية من الجودة للمعلومة المالية	Effectif	4	12	35
	N % ligne	7,8%	23,5%	68,6%
حرص الشركة على توفير الجودة في طرق ومنهج إعداد ومعالجة المعلومة المالية ينتج معلومة مالية ذات جودة تلقائيا	Effectif	3	3	45
	N % ligne	5,9%	5,9%	88,2%
إن التأكد من مصداقية البيانات المالية من طرف المدقق يعمل على تعزيز شفافية المعلومة المالية	Effectif	2	4	46
	N % ligne	3,8%	7,7%	88,5%
تدعيم دور المساهمين في الرقابة على الإدارة والأداء التشغيلي والمالي يزيد من الثقة في جودة المعلومة المالية	Effectif	3	5	44
	N % ligne	5,8%	9,6%	84,6%
زيادة الاهتمام بجودة التدقيق من شأنها أن ترفع من جودة المعلومة المالية	Effectif	0	5	47
	N % ligne	0,0%	9,6%	90,4%
لضمان تأثير جودة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية لابد من تبني الشركة لمبادئ الحوكمة	Effectif	0	6	46
	N % ligne	0,0%	11,5%	88,5%
يبقى تأثير جودة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية في الجزائر نسبيا حسب نسبة اعتماد معايير التدقيق	Effectif	4	9	39
	N % ligne	7,7%	17,3%	75,0%

المتوسط والانحراف المعياري

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تتحدد جودة المعلومة المالية من خلال تطبيق الشركات لمعاييرقانونية رقابية مهنية وفنية	52	2,87	,345
الملائمة والموثوقية أهم خاصيتين التي تضفي درجة عالية من الجودة للمعلومة المالية	51	2,61	,635
حرص الشركة على توفيرالجودة في طرق ومنهج إعداد ومعالجة المعلومة المالية ينتج معلومة مالية ذات جودة تلقائيا	51	2,82	,518
إن التأكد من مصداقية البيانات المالية من طرف المدقق يعمل على تعزيزشفافية المعلومة المالية	52	2,85	,460
تدعيم دور المساهمين في الرقابة على الإدارة والأداء التشغيلي والمالى يزيد من الثقة في جودة المعلومة المالية	52	2,79	,536
زيادة الاهتمام بجودة التدقيق من شأنها أنت رفع من جودة المعلومة المالية	52	2,90	,298
لضمان تأثير جودة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية لابد من تبني الشركة لمبادئ الحوكمة	52	2,88	,323
يبقى تأثير جودة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية في الجزائر نسبيا حسب نسبة اعتماد معايير التدقيق	52	2,67	,617
جودة المعلومة المالية	52	2,7861	,29114
N valide (listwise)	50		

5اختبار فرضيات الدراسة

الملحق رقم 09:معامل الارتباط بين المتغيرين جودة التدقيق ومبادئ الحوكمة

Corrélations

			جودةالتدقيق	مبادئالحوكمة
Rho de Spearman	جودة التدقيق	Coefficient de corrélation	1,000	,586**
		Sig. (bilatérale)	.	,000
		N	51	51

		Coefficient de corrélation	,586**	1,000
	مبادئ الحوكمة	Sig. (bilatérale)	,000	.
		N	51	51

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

الملحق رقم 10:جدول تحليل التباين نموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين جودة التدقيق ومبادئ الحوكمة

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1,603	1	1,603	9,677	,003[b]
	Résidu	8,118	49	,166		
	Total	9,721	50			

a. Variable dépendante : مبادئالحوكمة

b. Valeurs prédites : (constantes), جودةالتدقيق

الملحق رقم 11:جدول تقدير معاملات نموذج الانحدار الخطي البسيط للنموذج بين المتغيرين جودة التدقيق ومبادئ الحوكمة

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,078	,497		2,168	,035
	جودةالتدقيق	,612	,197	,406	3,111	,003

a. Variable dépendante : مبادئالحوكمة

الملحق رقم 12:جدول معاملات الارتباط بين متغير الحوكمة وجودة المعلومة المالية في مؤسسات محل الدراسة

Corrélations

			مبادئالحوكمة	جودةالمعلومةالمالية
Rho de Spearman	مبادئ الحوكمة	Coefficient de corrélation	1,000	,266
		Sig. (bilatérale)	.	,060
		N	51	51
	جودة المعلومة المالية	Coefficient de corrélation	,266	1,000
		Sig. (bilatérale)	,060	.
		N	51	52

الملحق رقم 13:جدول تحليل التباين لأثر مبادئ الحوكمة على جودة المعلومة المالية في المؤسسات محل الدراسة.

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,407	1	,407	8,161	,006[b]
	Résidu	2,446	49	,050		
	Total	2,853	50			

a. Variable dépendante : جودةالمعلومةالمالية

b. Valeurs prédites : (constantes), مبادئالحوكمة

الملحق رقم 14:جدول تقدير معاملات نموذج الانحدار الخطي البسيط لنموذج أثر جودة التدقيق على مبادئ الحوكمة في المؤسسات محل الدراسة

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,280	,190		12,002	,000
	مبادئالحوكمة	,205	,072	,378	2,857	,006

a. Variable dépendante : جودةالمعلومةالمالية

الملحق رقم 15:جدول معاملات الارتباط بين متغير جودة التدقيق وجودة المعلومة المالية في مؤسسات محل الدراسة

Corrélations

			جودةالتدقيق	جودةالمعلومةالمالية
Rho de Spearman	جودةالتدقيق	Coefficient de corrélation	1,000	,523**
		Sig. (bilatérale)	.	,000
		N	51	51
	جودةالمعلومةالمالية	Coefficient de corrélation	,523**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,000	.
		N	51	52

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

الملحق رقم 16:جدول تحليل التباين لأثر الحوكمة على جودة المعلومة المالية في المؤسسات محل الدراسة.

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,723	1	,723	16,641	,000[b]
	Résidu	2,130	49	,043		
	Total	2,853	50			

a. Variable dépendante : جودةالمعلومةالمالية

b. Valeurs prédites : (constantes), جودةالتدقيق

الملحق رقم 17:جدول تقدير معاملات نموذج الانحدار الخطي البسيط للنموذج لأثر جودة التدقيق على الحوكمة في المؤسسات محل الدراسة

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,783	,255		6,999	,000
	جودةالتدقيق	,411	,101	,504	4,079	,000

a. Variable dépendante : جودةالمعلومةالمالية