



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الجيلالي اليابس - سيدي بلعباس -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ل.م.د

تخصص : تدقيق مالي ومحاسبي

بعنوان:

جودة التدقيق الخارجي و آليات حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية في السياق الجزائري

من إعداد الطالبة:

تحت إشراف الأستاذ:

مالطي سناء

المبارك محمد

أعضاء لجنة المناقشة:

أ.د بن سعيد محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة سيدي بلعباس	رئيسا
د.المبارك محمد	أستاذ محاضر - أ-	المدرسة العليا للاقتصاد وهران	مشرفا و مقررا
د. بلقرويصات رشيد	أستاذ محاضر - أ-	جامعة سيدي بلعباس	مناقشا
د.داود فتيحة	أستاذة محاضرة - أ-	المدرسة العليا للاقتصاد وهران	مناقشة
د. ناصور عبد القادر	أستاذ محاضر - أ-	جامعة سيدي بلعباس	مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019

شكر و عرفان

الحمد لله الذي وفقنا لتقدّم هذا البحث ويسر لنا أمرنا ووهب لنا العلم النافع ويسر طريق العلم لنا

اللهم لك الحمد و لك الشكر

أتقدم بخالص الشكر و التقدير إلى الأستاذ المبارك محمد على مساعدته لي

و على نصائحه القيمة طوال فترة البحث و الدراسة

كما أشكر جميع الأساتذة الذين قدموا لي يد العون

كما أتقدم بالشكر إلى لجنة المناقشة

و في الأخير أشكر أصحاب و موظفي المؤسسات الاقتصادية

على مدهم يد العون لانجاز هذا العمل

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أبي الذي لم ييخل علي يوماً بشيء

وإلى أمي التي زودتني بالحنان والمحبة

أقول لهم: أنتم وهبتموني الحياة والأمل والنشأة على شغف الاطلاع والمعرفة

وإلى إخوتي وأسرتي جميعاً

إلى أعز صديقاتي آمال و سارة

إلى أساتذتي الكرام و بالخصوص الأستاذ المبارك محمد

إلى زملائي و زميلاتي

إلى كل أصدقائي طوال مشواري الدراسي

الملخص :

نظرا للانهيارات و التعثرات التي عرفتتها كبرى الشركات، و التي كان سببها ضعف الرقابة الملاك و أصحاب المصالح ؛ ظهر ما يسمى بمفهوم حوكمة المؤسسات كونها أداة رقابة فعالة من خلال المبادئ التي تنص عليها و كذا آلياتها.

فعند ذكر مفهوم حوكمة المؤسسات، لابد من ذكر مفهوم جودة التدقيق الخارجي نظرا للعلاقة التفاعلية و التكاملية التي تجمع بينهما.

تهدف الدراسة، إلى تحديد ما إذا كان لجودة التدقيق الخارجي أثر على آليات حوكمة المؤسسات أم لا، من خلال إعداد استبيان و توزيعه على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية العمومية و الخاصة، قصد إجراء عملية مقارنة بين القطاع العام و الخاص.

توصلت دراستنا إلى : أن جودة التدقيق الخارجي تؤثر على التدقيق الداخلي في القطاع العام و ليس الخاص. فيما تم استبعاد أثر جودة التدقيق الخارجي على كل من مجلس الإدارة و نظام الرقابة الداخلية في كلا القطاعين العام و الخاص.

الكلمات المفتاحية: حوكمة ، جودة تدقيق خارجي، مجلس إدارة ، تدقيق داخلي، نظام رقابة داخلية .

Resumé :

En raison des crises qui ont touché les grandes entreprises, par le mauvais 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 mécanismes.

En mentionnant le concept de gouvernance d'entreprises, le concept de la qualité d'audit externe devrait être mentionné en raison de la relation interactive et complémentaire qui les réunit.

L'étude vise, à déterminer si la qualité d'audit externe a un impact sur les mécanismes de gouvernance, en préparant un questionnaire et en le distribuant à un groupe d'entreprises économiques publiques et privées, afin de faire une comparaison entre les secteurs public et privé.

Notre étude a révélé que : la qualité d'audit externe influe sur l'audit interne dans les entreprises publiques et non privées. Par contre elle n'a aucun impact sur le conseil d'administration et le système de contrôle interne des entreprises du secteur public et privé.

Mots clés: gouvernance, qualité d'audit externe, conseil administration, audit interne, système contrôle interne

Abstract :

Due to the crises, which touched the major companies, because of the poor control of owners and stakeholders; the concept of corporate governance emerged as an effective control tool through their principles and mechanisms.

When the concept of corporate governance is mentioned, the concept of external audit quality should be mentioned because of the interactive and complementary relationship that brings them together.

The study aims, to determine whether the quality of external audit has an impact on governance mechanisms, by preparing a questionnaire and distributing it to a group of public and private economic institutions, in order to compare between both.

Our study found: that the quality of external audit affects internal audit in public and not private sectors. While there is no impact of external audit quality on both governing council and internal control system in public and private sectors.

Key words: governance, quality of external audit, governing council, internal audit, internal control system.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

II	شكر و عرفان
III	الإهداء
IV	الملخص :
VII	فهرس المحتويات
XI	قائمة الجداول
XIII	قائمة الأشكال
XVI	قائمة الاختصارات
XVIII	قائمة الملاحق
2	مقدمة عامة :
12	الفصل الأول : مدخل نظري للحوكمة
13	المبحث الأول : الإطار العام لحوكمة المؤسسات
13	مطلب 01 : عموميات حول الحوكمة
21	المطلب الثاني : أهمية و أهداف الحوكمة ، أبعادها و محدداتها
25	المطلب الثالث : آليات الحوكمة و مبادئها
32	المطلب الرابع : النظريات المفسرة للحوكمة
41	المبحث الثاني : التجارب الدولية للحوكمة
41	المطلب الأول : الحوكمة في الولايات المتحدة و إنجلترا
45	المطلب الثاني : الحوكمة في كندا فرنسا و ألمانيا
52	المطلب الثالث : الحوكمة في الدول العربية
60	الفصل الثاني : جودة التدقيق الخارجي
61	المبحث الأول : الإطار الفكري للتدقيق الخارجي
61	المطلب الأول : عموميات حول التدقيق الخارجي

68	المطلب الثاني : معايير التدقيق الخارجي
85	المطلب الثالث : منهجية التدقيق الخارجي
90	المبحث الثاني : الخلفية النظرية لجودة التدقيق الخارجي
91	المطلب الأول : ماهية جودة التدقيق الخارجي
96	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي
102	المطلب الثالث : قياس جودة التدقيق الخارجي
108	الفصل الثالث: جودة التدقيق الخارجي و حوكمة المؤسسات
109	المبحث الأول: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق
	المطلب الأول: المجلس الأعلى للمحاسبة و المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين
109	
113	المطلب الثاني: مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة و المجلس الوطني للمحاسبة
	المطلب الثالث : المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
118	
	المبحث الثاني : التدقيق الخارجي و دوره في تفعيل حوكمة المؤسسات _ Erreur ! Signet non défini.
123	المطلب الأول : مبادئ الحوكمة و قانون ساربينز أكسلي كدعامة لجودة التدقيق الخارجي
126	المطلب الثاني: علاقة التدقيق الخارجي بآليات حوكمة المؤسسات
136	المطلب الثالث: دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات
149	الفصل الرابع:دراسة ميدانية حول أثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات
150	المبحث الأول: تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان
150	المطلب الأول: الوسائل و الأساليب المستخدمة في تحليل عينة الدراسة
157	المطلب الثاني: تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور الخصائص الشخصية والوظيفية
165	المطلب الثالث:تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان
184	المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
184	المطلب الأول : اختبار العلاقة بين جودة التدقيق الخارجي و آليات حوكمة المؤسسات

185	المطلب الثاني: اختبار الفرضية الأولى
188	المطلب الثالث : اختبار الفرضية الثانية
195	المطلب الرابع: اختبار الفرضية الثالثة
200	الخاتمة العامة:
205	المراجع :
221	الملاحق :

قائمة

الجدول

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01-02	التطور التاريخي للتدقيق	61
02-02	التطور التاريخي لأهداف التدقيق، مدى الفحص و نظام الرقابة الداخلية	64
03-02	مقارنة بين أنواع التدقيق	65
04-02	معايير التدقيق الدولية	71
05-02	تطور النماذج المستخدمة في قياس جودة التدقيق الخارجي	104
01-04	درجة إجابة العينة	152
02-04	طول الفئة حسب مقياس ليكارت الثلاثي	152
03-04	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (مجلس الإدارة) مع الدرجة الكلية للمحور	153
04-04	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (التدقيق الداخلي) مع الدرجة الكلية للمحور	154
05-04	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (نظام الرقابة الداخلية) مع الدرجة الكلية للمحور	155
06-04	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (جودة التدقيق الخارجي) مع الدرجة الكلية للمحور	156
07-04	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات و صدق محاور أداة الدراسة	157
08-04	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	158
09-04	توزيع أفراد العينة حسب العمر	159
10-04	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	160
11-04	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	161
12-04	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي	162
13-04	توزيع أفراد العينة حسب الطبيعة القانونية للمؤسسة	164
14-04	توزيع أفراد العينة حسب نشاط المؤسسة	166
15-04	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعبارات محور مجلس الإدارة	169

173	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعبارات محور التدقيق الداخلي	16-04
176	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعبارات محور نظام الرقابة الداخلية	17-04
177	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعبارات محاور آليات حوكمة المؤسسات	18-04
183	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعبارات محور جودة التدقيق الخارجي	19-04
184	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لأبعاد محور جودة التدقيق الخارجي	20-04
186	معاملات الارتباط بين محور جودة التدقيق الخارجي و آليات حوكمة المؤسسات	21-04
187	تحليل التباين لمعادلة الانحدار النموذج الأول (أثر جودة التدقيق الخارجي على مجلس الإدارة)	22-04
187	تحليل التباين لمعادلة الانحدار (أثر جودة التدقيق الخارجي على مجلس الإدارة المؤسسات الاقتصادية العمومية)	23-04
189	تحليل التباين لمعادلة الانحدار (أثر جودة التدقيق الخارجي على مجلس الإدارة المؤسسات الخاصة)	24-04
190	تحليل التباين لمعادلة الانحدار النموذج الثاني (أثر جودة التدقيق الخارجي على التدقيق الداخلي)	25-04
191	تقدير معلمات معادلة الانحدار	26-04
192	تحليل التباين لمعادلة الانحدار (أثر جودة التدقيق الخارجي على التدقيق الداخلي للمؤسسات الاقتصادية العمومية)	27-04
194	تقدير معلمات معادلة الانحدار	28-04
195	تحليل التباين لمعادلة الانحدار (أثر جودة التدقيق الخارجي على التدقيق الداخلي للمؤسسات الاقتصادية الخاصة)	29-04
196	تحليل التباين لمعادلة الانحدار النموذج الثالث (أثر جودة التدقيق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية)	30-04
197	تحليل التباين لمعادلة الانحدار (أثر جودة التدقيق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية المؤسسات الاقتصادية العمومية)	31-04
197	تحليل التباين لمعادلة الانحدار (أثر جودة التدقيق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية المؤسسات الخاصة)	32-04

قائمة

الاشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
90	المنهجية المتبعة في مهمة التدقيق	01-02
93	جودة التدقيق الخارجي نظريا و تطبيقيا	02-02
129	مسؤوليات لجان التدقيق	01-03
135	وسائل تطبيق مجلس الإدارة لحوكمة المؤسسات	02-03
151	نموذج الدراسة	01-04
158	توزيع نسبة الذكور و الإناث في العينة	02-04
159	نسبة توزيع العمر في العينة	03-04
160	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	04-04
161	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	05-04
162	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	06-04
163	توزيع أفراد العينة حسب الطبيعة القانونية للمؤسسة	07-04
164	توزيع أفراد العينة حسب نشاط المؤسسة	08-04
190	اختبار الأخطاء العشوائية	09-04
193	التمثيل البياني للأخطاء العشوائية	10-04

قائمة

الاختصارات

قائمة الاختصارات

OECD	Organization for economic cooperation and development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
AFEP	Association française des entreprises privées	الجمعية الفرنسية للمؤسسات الخاصة
AGREF	Association des grandes entreprises françaises	جمعية كبرى المؤسسات الفرنسية
MEDEF	Mouvement des entreprises de France	حركة المؤسسات في فرنسا
GAAT	General agreement on tariffs and trade	الاتفاقية العامة للتعريف الجمركية و التجارة
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International financial reporting standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Fédération of Accountants	الفدرالية الدولية للمحاسبة
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير
ISA	International Standards Auditing	معايير التدقيق الدولية
COSO	Comity of Sponsoring Organization	منظمة الهيئات الراعية
AICPA	The American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين
IFACI	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes	المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين

قائمة

الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
221	استبيان باللغة العربية	01
226	استبيان باللغة الفرنسية	02
231	صدق الاتساق الداخلي بين العبارات	03
240	قيمة معامل ألفا كرونباخ	04
240	خصائص عينة الدراسة	05
241	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعينة الدراسة	06
251	اختبار الفرضية الأولى	07
251	اختبار الفرضية الثانية	08
255	اختبار الفرضية الثالثة	09

مقدمة

عامّة

مقدمة عامة :

إن ظهور مفهوم الحوكمة كان نتيجة الأزمات المالية المتكررة التي عرفتتها كبرى الشركات العالمية كشركة انرون و وورلدكوم بسبب ضعف الآليات الرقابية سواء داخل المؤسسة أم خارجها، حيث تعرضت كبرى مكاتب التدقيق الدولية في تلك الآونة إلى مجموعة من الانتقادات خاصة آرثر أندرسون، و ذلك بسبب محاولته إخفاء الحقيقة و التستر عن الغش و الممارسات المحاسبية الغير سليمة، الأمر الذي أدى بدول العالم إلى الاهتمام بمفهوم الحوكمة و تطوير مهنة التدقيق من خلال وضع أساليب فعالة من أجل التسيير السليم للمؤسسات و التأكيد على الإفصاح و الشفافية لضمان جودة المعلومة المحاسبية.

لقد كانت الجزائر من بين الدول التي شملها الاهتمام بمفهوم الحوكمة نظرا للتطورات التي شهدتها الاقتصاد الوطني حيث قامت بإصدار ميثاق الحكم الراشد سنة 2009، ثم الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الذي وضع حيز التنفيذ سنة 2010، بالإضافة إلى اهتمامها بتطوير مهنة التدقيق من خلال إصدار معايير التدقيق الجزائرية.

و حتى تكون هناك حوكمة جيدة لابد من توفر مجموعة من الآليات داخلية كانت أم خارجية ، من بين هذه الآليات نجد التدقيق الخارجي ، ففي ظل التطورات الراهنة و مع اشتداد المنافسة أصبح من الضروري اللجوء إلى هذا الأخير كونه يساعد المؤسسة في تحديد نقاط القوة و الضعف و تقديم مجموعة من التوجيهات للمؤسسة قصد مساعدتها في مواجهة المستقبل .

الإشكالية:

تعتبر حوكمة المؤسسات من بين المفاهيم التي استحوذت على اهتمام الباحثين و المهنيين و كذا المنظمات المهنية سواء في الدول المتقدمة أو النامية نظرا لأهميتها في المؤسسات، فهي تسعى إلى التأكد من احترام حقوق المساهمين خاصة الأقلية منهم و كذا محاربة الفساد المالي و الإداري دون أن ننسى دورها الرقابي، فعند ذكر مفهوم الحوكمة

لابد من ذكر مفهوم التدقيق الخارجي نظرا للعلاقة التكاملية و التفاعلية التي تجمع بينهما، و على هذا الأساس سنحاول من خلال دراستنا للموضوع من معرفة ما إذا كان لجودة التدقيق الخارجي أثر على آليات حوكمة المؤسسات أم لا ، و عليه تتمحور اشكاليتنا في:

هل تؤثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات الاقتصادية؟

الفرضيات:

و محاولة منا الإجابة عن الإشكالية المطروحة قمنا بطرح الفرضيات التالية :

الفرضية الأولى: لجودة التدقيق الخارجي أثر على مجلس إدارة المؤسسات.

الفرضية الفرعية الأولى: لجودة التدقيق الخارجي أثر على مجلس إدارة المؤسسات العمومية.

الفرضية الفرعية الثانية: لجودة التدقيق الخارجي أثر على مجلس إدارة المؤسسات الخاصة.

الفرضية الثانية: لجودة التدقيق الخارجي أثر على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات.

الفرضية الفرعية الأولى: لجودة التدقيق الخارجي أثر على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات العمومية.

الفرضية الفرعية الثانية: لجودة التدقيق الخارجي أثر على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الخاصة.

الفرضية الثالثة: لجودة التدقيق الخارجي أثر على التدقيق الداخلي للمؤسسات.

الفرضية الفرعية الأولى: لجودة التدقيق الخارجي أثر التدقيق الداخلي للمؤسسات العمومية.

الفرضية الفرعية الثانية: لجودة التدقيق الخارجي أثر التدقيق الداخلي للمؤسسات الخاصة.

أهداف الدراسة:

لكل دراسة هدف ، لعل أهم أهداف هذه الدراسة ما يلي :

- تسليط الضوء على الحوكمة و آليات تطبيقها .

- التعريف بجودة التدقيق الخارجي، مختلف العوامل المحددة لها وطرق قياسها .

- تسليط الضوء على جودة التدقيق الخارجي وأثرها على آليات حوكمة المؤسسات.

أهمية الدراسة :

تمكن أهمية البحث في أهمية مفهوم الحوكمة باعتبارها من بين المفاهيم الحديثة المستخدمة في المؤسسات و كذا أهمية جودة التدقيق الخارجي في الرفع من مصداقية و شفافية المعلومة المالية و على هذا الأساس تقوم دراستنا على تحديد أثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية:

تمثلت الحدود المكانية للدراسة في المؤسسات الاقتصادية العمومية و الخاصة على مستوى التراب الوطني.

الحدود الزمنية:

الحدود الزمنية للدراسة تخص فترة استرداد أجوبة الاستبيانات و التي كانت من شهر ماي إلى غاية شهر سبتمبر 2019.

المنهج المتبع:

لقد قمنا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي لوصف متغيرات الدراسة المتمثلة في جودة التدقيق و حوكمة المؤسسات بالإضافة إلى مصادر أخرى كالكتب و المقالات و الأطروحات.

كما اعتمدنا على منهج دراسة الحالة ، فيما يخص الدراسة الميدانية قمنا باستخدام الاستبيان كأداة لجمع المعلومات حيث تم توزيعه على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية العمومية و الخاصة قصد إجراء مقارنة حول أثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات.

خطة الدراسة:

قصد الإمام بمختلف جوانب الدراسة قمنا بتقسيم الأطروحة إلى جزئين الجزء الأول جزء نظري يضم ثلاثة فصول، الفصل الأول متعلق بحوكمة المؤسسات، الفصل الثاني يخص جودة التدقيق الخارجي، أما الفصل الثالث فتطرقنا فيه إلى دور جودة التدقيق الخارجي في تفعيل آليات حوكمة المؤسسات، فيما يخص الجزء الثاني فهو عبارة عن دراسة ميدانية موزعة على السياق الجزائري لدراسة أثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات.

الدراسات السابقة :

1. حميدي أحمد سعيد، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد و المالية، العدد 09، أفريل 2018.

من بين النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- يعمل التدقيق الخارجي على الرفع من مصداقية و شفافية القوائم المالية من خلال إبداء رأي فني محايد و موضوعي، و على هذا الأساس يكون قد ساهم في إرساء مبادئ الحوكمة.
- للمدقق الخارجي أثر إيجابي في تعزيز حوكمة المؤسسات من خلال استقلالية و مسؤولياته المدنية، الجزائية و التأديبية.

2. لشلاش عائشة، جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات-دراسة ميدانية-، رسالة 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.

3. بوفاتح بلقاسم ، بلعربي عبد القادر، التكامل بين التدقيق الخارجي و الآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي (الاغواط، غرداية، ورقلة) ، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 06، ديسمبر 2016.

من بين النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- للتدقيق الخارجي دورا هام في تحسين العلاقة بين المؤسسة و الأسواق الخارجية.

- يعمل المدقق الخارجي على الرفع من ثقة التقارير المالية.

- يعمل التدقيق الخارجي على تحديد سلطة الميسرين بما يوافق مصلحة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة.

- للتدقيق الخارجي علاقة تكاملية مع الآليات الداخلية الأمر الذي يسمح بتفعيل حوكمة المؤسسات الجزائرية.

4. صديقي خضرة ، واقع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة دراسة حالة مؤسسة

روبية الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة أبو بكر بلقايد، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،

2015/2014.

تهدف الدراسة إلى تحديد واقع الحوكمة في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ما مدى تبني هذه المؤسسات لمبادئ

الحوكمة ، توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تؤثر كلا من مجلس الإدارة ، النظام المطبق في المؤسسة و أصحاب المصالح و كذا الإفصاح على مستوى مؤسسة روية في تحقيق الحوكمة ، إلا أن هناك تفاوت بينهم إذ يحتل الإفصاح و الشفافية المرتبة الأولى، فيما يحتل مجلس الإدارة المرتبة 2 ، بينما يحتل النظام المطبق المرتبة 03 بينما نجد في المرتبة الأخيرة أصحاب المصالح .
- تحقيق قواعد الحوكمة لا يرفع من حجم أعمال هاته المؤسسات و حسب بل يسرع من تعافي الاقتصاد الوطني من خلال تشجيع الصادرات .

5. فاطمة الزهراء رقايقية ، مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات : دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، العدد 01،2014.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- يساهم التدقيق في تطبيق حوكمة الشركات من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية و تفاعلها الجيد مع أطراف حوكمة الشركات .
- يتركز نشاط التدقيق على الأهلية ، الاستقلالية و الموضوعية .
- تتحدد علاقة جودة المعلومة المالية بحوكمة الشركات من خلال آليات هذه الأخيرة ، بحيث يتم تفسير العلاقة من خلال الإجراءات و المعايير المتعارف عليها في عملية تدقيق المعلومة المالية.

6- 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.

L'étude vise à identifier le rôle que joue l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise .

L'étude a révèlè les résultats suivants ;

- selon l'IIA l'audit interne est un outil de gestion de risques.

- Les entreprises algériennes donnent à l'audit interne un rôle important dans la gestion de leur entreprise.
- L'application des normes internationales d'audit interne ainsi que la norme d'indépendance permettent à l'auditeur interne d'atteindre les objectifs souhaités.
- La plupart des institutions algériennes ne donnent pas une importance aux formations d'audit.
- L'audit interne est l'un des mécanismes les plus importants qui contribuent à l'application de la gouvernance.

6. عمر علي عبد الصمد ،نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية دراسة نظرية تطبيقية ، أطروحة دكتوراه ،جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2012-2013.

من نتائجها ما يلي :

- لا تزال الحوكمة في الوطن العربي تشهد العديد من النقائص لعل أهمها عدم فعالية الإطار القانوني و المؤسسي .
- عدم توفر قسم خاص بمبادئ و آليات تطبيق الحوكمة في القانون التجاري الجزائري .
- لا توجد ضوابط تحكم عمل آليات الحوكمة و التفاعل فيما بينها بما يخدم أهداف مهنة التدقيق الخارجي .
- صعوبة تطبيق الحوكمة في البنوك الجزائرية للتطبيق البطيء للإصلاحات خصوصا فيما يتعلق بحوكمة النظام البنكي الجزائري و تطبيق مبادئ و تقارير لجنة بازل للرقابة البنكية.

7. حمادي نبيل ،أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2011-2012.

تم الوصول إلى النتائج التالية :

- انفصال الملكية عن التسيير و الأزمات المالية أحد أهم العوامل و الظروف التي تحتم وجود كلا من الحوكمة و المراجعة المالية بشكل متلازم .
- يتم الحكم على مدى جودة المراجعة المالية من خلال قياس قدرتها على اكتشاف الأخطاء و المخالفات أو مدى الالتزام بالمعايير المهنية أو القدرة على تلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية.
- تطبيق الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية سيزيد من جودة المراجعة المالية .

الدراسات الأجنبية:

1. عصام فهد العرييد، محمد نادر العثمان ، أحمد عيسى عاصي، دور قواعد الحوكمة في تحسين قدرة المراجع على اكتشاف الغش في القوائم المالية : دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في هيئة الأوراق المالية السورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية ، 2014.
- تهدف الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين تطبيق قواعد حوكمة الشركات و تقدير المراجع لاحتمال الغش في القوائم المالية، إذ توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:
- تطبيق قواعد حوكمة المؤسسات بشكل جيد في الشركات و المتمثلة في : مجلس الإدارة ، لجنة التدقيق ، المراجعة الداخلية ، الإفصاح ، الإدارة التنفيذية و المراجع الخارجي يسمح من تقدير المراجع لاحتمال الغش في القوائم المالية.

2. Wafa masmoudi ayadi , **Mécanisme de gouvernance et qualité de l'audit externe cas français** , revue gestion et organisation, 2013

L'étude vise à déterminer l'impact des mécanismes de gouvernance (conseil d'administration, comités d'audit, la propriété et l'endettement) sur la qualité de l'audit externe.

L'étude a abouti aux résultats suivants:

- La présence de membres indépendants au conseil d'administration contribue à accroître la qualité de l'audit externe.

- Le taux d'endettement ainsi que les comités d'audit affectent sur la qualité d'audit externe, ce qui prouve la complémentarité entre les mécanismes mentionnés.
- Le contrôle ainsi que la taille de la société auditée sont les seuls facteurs déterminant de la qualité de l'audit externe dans le cas français.

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة :

نلاحظ أن أغلبية الدراسات السابقة تطرقت إلى أثر حوكمة المؤسسات على جودة التدقيق الخارجي، إلا أن دراستنا تسعى إلى تحديد ما إذا كان لجودة التدقيق الخارجي أثر على آليات حوكمة المؤسسات أم لا من خلال إجراء مقارنة بين المؤسسات الاقتصادية العمومية و الخاصة.

الفصل الأول

مدخل نظري للحكمة

تمهيد:

تعد حوكمة المؤسسات من بين المفاهيم التي أثارت اهتمام الأكاديميين و المنظمات المهنية في الدول المتقدمة و النامية، نظرا للأهمية التي تحققها للمؤسسات كسهرها على التأكد من تحقيق حقوق أصحاب المصالح و كذا الرقابة على الأداء.

تظهر أهمية هذا المفهوم في النواحي الاقتصادية، القانونية و الاجتماعية المتمثلة في تحقيق أهداف المؤسسة و كذا تحقيق التنمية في الدول المتقدمة و النامية.

حيث تم تقسيم الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول : سنتطرق فيه إلى مختلف النظريات المفسرة للحوكمة و كذا مبادئها و آلياتها.

المبحث الثاني : سنتطرق فيه إلى تطور مفهوم الحوكمة في مختلف الدول.

المبحث الأول : الإطار العام لحوكمة المؤسسات

تعد حوكمة المؤسسات من بين أهم الآليات الواجب توفرها في المؤسسات ، نظرا لسعيها إلى محاربة الغش و الفساد المالي و الإداري، بالإضافة إلى سعيها لتعزيز قيمة المؤسسة و ضمان بقائها و كذا تحقيق أهدافها. حيث ستتطرق في هذا المبحث إلى الأسباب التي أدت إلى ظهور الحوكمة بالإضافة إلى مختلف آلياتها و كذا مختلف النظريات المفسرة لها.

مطلب 01 : عموميات حول الحوكمة

الفرع الأول : أسباب ظهور حوكمة المؤسسات

1. عولمة أسواق رأس المال

إن ظهور العولمة و توجه الدول نحو الاقتصاد الحر و كذا تحرير الأسواق المالية فتح الأفاق نحو خلق أسواق جديدة و هذا حتى تتمكن الشركات من التوسع في نشاطها الأمر الذي سيرفع من أرباحها، إلا أن لهذا التوسع جانب إيجابي على اقتصاديات الدول المنتمة لهذه الشركات من خلال خلق فرص استثمارية جديدة، بالمقابل ستعرض هذه الشركات للمنافسة الشرسة و التذبذبات الرأسمالية و لتجنب هذا الوضع و للاستفادة من مزايا العولمة يجب على هذه الأخيرة الرفع من رأسمالها و إلا واجهت خطر خروجها من الأسواق العالمية.¹

فتحرر اقتصاد السوق انجر عنه تحرير الأسواق المالية، الأمر الذي ترتب عنه انفصال الملكية عن الإدارة وكذا انفصال رؤوس الأموال وتوسع حجم الشركات لذا يستوجب الاستعانة بآليات رقابية جديدة متمثلة في هيكل تنظيمي يعمل على حماية رؤوس الأموال في الشركات والمشاريع.²

¹ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006 ، ص11.

² حسين مصطفى هلال، من أجل استراتيجية وطنية للحوكمة من منظور إدارة الدولة و المجتمع و الحكم الرشيد ، بحوث و أوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات و أسواق المال العربية ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مصر ، 2007، ص91.

2. الانهيارات المالية

لقد شهد العالم في الآونة الأخيرة انهيارات وفضائح مالية متعددة، كأزمة شركة انرون سنة 2001 المتخصصة في مجال توزيع الكهرباء والغاز الطبيعي وشركة وورلد كوم سنة 2002 المتخصصة في مجال الاتصالات، إذ يرى البعض أن سبب الانهيارات المتكررة راجع إلى ضعف السياسات المحاسبية والتي انعكست أثارها بشكل سلبي على الاقتصاد العالمي، بحيث تبين أن العيب لا يتواجد بها وإنما بسلوكيات مستخدميها، فمثلا في شركة انرون كانت المعايير تنص على آليات معينة يجب إتباعها عند تأسيس شركة ذات أهداف محددة، إلا أن هذه الأخيرة لم تتقيد بها واتفقت مع المدقق الممثل لشركة آرثر أندرسون بعدم الإشارة لهذه التلاعبات في التقرير.¹

نتيجة للالتزامات و الانهيارات ظهر ما يسمى بحوكمة المؤسسات، و أصبحت من الركائز التي يجب على المؤسسات و الشركات الاقتصادية التقيد بها ، لهذا قامت العديد من الهيئات و المنظمات بالتأكيد على ضرورة تطبيقها ، كـلجنة كدبوري سنة 1992 في المملكة المتحدة التي تم من خلالها تحديد إطار حوكمة المؤسسات ، منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية سنة 1999 التي قامت بتحديد مبادئ الحوكمة ، كما تم إنشاء المعهد البرازيلي لحوكمة الشركات ، إضافة إلى إنشاء المعهد التركي لحوكمة الشركات سنة 2002 في تركيا.²

3. الفساد المالي والإداري:

ويقصد بالفساد " سوء استعمال أو سوء استخدام المنصب أو السلطة للحصول على أو إعطاء ميزة من أجل تحقيق مكسب مادي أو قوة أو نفوذ على حساب الآخرين، أو على حساب القواعد أو الأعراف أو اللوائح القائمة".³

¹ ظاهر شاهر القشي ، اخبار بعض الشركات العالمية و أثرها في بيئة المحاسبة ، المجلة العربية للإدارة ، الأردن ، المجلد 25، العدد2، 2005، ص13.

² أحمد زكريا الصيام ، دور الحاكمية في الحد من تداعيات الازمة المالية على بورصة عمان ، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد 42، 2009، ص. ص2-3.

³ جواد رشمي، الفساد المؤسسي هل يصبح وسيلة الحوكمة في الشرق الأوسط و شمال افريقيا ، مركز المشروعات الدولية الخاصة ، 2004، ص 3.

و من أسباب الفساد المالي و الإداري نجد ما يلي ¹:

غياب الشفافية: وهي خاصية تتميز بها الدول الغير ديمقراطية، بحيث يخضع إعلامها للسيطرة و الرقابة من قبل الحكومة، إذ لا تسمح هذه الأخيرة بنشر معلومات لا تخدم أو توافق مصالحها، إلا أنه بعد ظهور عصر التكنولوجيا أصبح من الصعب على الحكومة أن تفرض قيود للحصول على المعلومة.

ضعف السلطة القضائية: تعد استقلالية السلطة القضائية من أهم الركائز التي تتميز بها الديمقراطية كونها تضمن حق المساءلة وقابلية المحاسبة والحفاظ على حقوق المواطن.

عدم القابلية للمساءلة: فغياب استقلالية السلطة القضائية يعني غياب المساءلة، كون شرعية المؤسسات القائمة على المساءلة مرتبط باستقلالية السلطة القضائية.

الهيكل الاجتماعي: تنقسم المجتمعات الغير ديمقراطية إلى ثلاث طبقات: طبقة النخبة وطبقة العاملون في الحكومة والوظائف العامة وأخيرا الجمهور الممثل لعامة الشعب، الأمر الذي يشجع على تواجد الفساد.

الافتقار لحوكمة المؤسسات: يسمح نقص الحوكمة أو القوانين المنفذة لها إلى فتح المجال لنخبة المجتمع، كونها الطبقة المتحكمة في غالبية الأنشطة الاقتصادية، الأمر الذي يفتح الأبواب لممارسة الفساد.

القوانين و الحواجز الزائدة عن الحد: تعمل الحكومة على الإفراط في إصدار القوانين و اللوائح للسيطرة على السوق، مما يخلق التعقيدات وظاهرة البيروقراطية، فينتشر الفساد و الرشوة.

التحديات السياسية لمحاربة الفساد: للقضاء على ظاهرة الفساد يجب على الحكومة أن تقوم بمجموعة من التنازلات سواء في صلاحياتها أو التخفيف من قبضتها على السلطة وضمن تبني الإصلاحات و التغييرات المؤسسية.

¹ نفس المرجع سبق ذكره ، ص.ص 4-7.

4. انفصال الملكية عن التسيير :

يعتبر الفصل بين الملكية و التسيير من بين الأسباب التي ساهمت في بروز نظرية الوكالة، فمع اتساع حجم المؤسسات في ظل العولمة و النمو الاقتصادي ، فرض على المؤسسات أن توكل إدارتها إلى مجلس إدارة ، مما ولد ظاهرة تعارض المصالح في المؤسسة ، فلكل منهما غاية ، فمثلا المساهم يرغب في تعظيم القيمة السوقية للأسهم بينما يسعى المسير إلى توسيع المشاريع لتقليل الأرباح الموزعة وبالتالي تخفيض الضرائب ، لهذا نجد بعض المديرين يقومون باستغلال السلطات الممنوحة لهم و اللجوء إلى أعمال غير أخلاقية ، كالتفاهم مع المدققين إلى تقديم تقرير يرغب به المدراء ، الأمر الذي زاد من ضرورة الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات لتقليل مشاكل الوكالة ، و الرفع من ثقة و مصداقية المعلومات المالية.¹

الفرع الثاني: مراحل الحوكمة

مرت الحوكمة بمجموعة من المراحل و التي تمثلت فيما يلي²:

المرحلة 01: الكساد ما بعد عام 1932

شهدت هذه المرحلة تضارب المصالح ، حيث أصبح كلا من الإدارة و الملاك يسعى إلى تحقيق أهدافه الشخصية مما عمق الفجوة بينهما، و على هذا الأساس أصبحت عملية البحث على الوسيلة الأمثل أمر ضروري لتحقيق عملية تطبيق القوانين.

¹ عمر اقبال توفيق المشهداني ، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 2، 2013، ص235.

² عبد المطلب عثمان محمود، نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات في كفاءة سوق الأوراق المالية دراسة ميدانية ، الدار الجزائرية ، الطبعة 01، 2015، ص.ص57،58،59.

مرحلة 02: مرحلة ظهور نظرية الوكالة

شهدت هذه المرحلة عملية تحفيز المديرين للتقليل من عملية تضارب المصالح حيث يرجع ظهور مصطلح حوكمة المؤسسات إلى الهزة التي ضربت سوق لندن بسبب قلة الثقة و الشفافية في التقارير المالية و على هذا الأساس تم إصدار تقرير CADBURY سنة 1992 و الذي كان يهدف إلى منح الثقة وضمان الشفافية و الإفصاح.

مرحلة 03: مرحلة ظهور مفهوم الحوكمة

قامت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية بإصدار تقرير سنة 1999 و هذا بعد ما قامت منظمة التجارة العالمية بإصدار معايير لحوكمة المؤسسات ، حيث تضمن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية مجموع القواعد التي تضمن السير الحسن للممارسات الإدارية و المالية، ففي سنة 2004 تم تعديل هذا التقرير بغية تحقيق أهداف حوكمة المؤسسات.

مرحلة 04: مرحلة التأكيد على حتمية الحوكمة

نظرا للازمات المالية التي شهدتها الشركات العالمية للولايات المتحدة الأمريكية كشركة انرون ، أصبح مفهوم الحوكمة يتسلل لمختلف دول العالم و الحث على تطبيقها، حيث ألزم البنك الدولي بعض المؤسسات و اللجان تطبيق الحوكمة من خلال إصداره لمجموعة من الضوابط و الإرشادات.

الفرع الثالث : مفهوم الحوكمة

هناك مجموعة من الهيئات التي تناولت مفهوم الحوكمة :

حسب منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية : " بأنها ذلك النظام الذي يتم خلاله توجيه وإدارة الشركات، ويحدد من خلاله الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وغيرهم من أصحاب

المصالح، كما أنه يحدد قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة وكذلك تحديد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها وآليات الرقابة على الأداء.¹

تعريف لجنة الأبعاد المالية لحوكمة المؤسسات CADBURY " حوكمة المؤسسات هي نظام يتم من خلاله إدارة المؤسسات و مراقبتها".²

تعريف RITTENBERG & HERMANSON " هي عمليات تتم من خلال إجراءات تتخذ من قبل أصحاب المصالح لتوفير إشراف على المخاطر و إدارتها من خلال الإدارة و مراقبة مخاطر المنظمة و التأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر ، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في إنجاز أهداف الشركة و الحفاظ على قيمها".³

يقصد بالحوكمة نظام شامل يسمح برقابة جميع النواحي مالية كانت أم لا، مما يسمح بتوجيه المؤسسة إلى اتخاذ أفضل القرارات، و تقوم هذه الأخيرة على منهجين، المنهج الأول قائم على تعظيم الربح الذي يعود بالنفع على المساهمين أما المنهج الثاني فيتمثل في النموذج الداخلي و الذي يقوم على الرقابة.

الحوكمة نظام شامل يسمح بإدارة و توجيه الشركة من خلال ضبط ممارسات الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسات، بالإضافة إلى حماية مصالح المساهمين من خلال الاستغلال الأمثل لمختلف موارد المؤسسة مما يحقق لنا الشفافية في المعلومات.⁴

¹ OECD, Principles of Corporate Governance, 1999, p 02

² Report of the committee on, the financial Aspects of corporate governance, printed in Britain by burgess, 1decembre1992, p14.

³ بوسافة سليمان ،سعيداني الرشيد ، لجنة التدقيق كمدخل لتنفيذ الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة ، المجلة الجزائرية للاقتصاد و المالية ، العدد 03 ، أبريل 2015 ، ص 12.

⁴ عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سابق ، ص.ص 54،55،56.

كما تم تعريف الحوكمة على أنها " مجموعة من العلاقات المترابطة مع بعضها البعض و التي تتمثل في إدارة المؤسسة، مجلس الإدارة، المساهمين و الجهات الخارجية، تمثل هذه العلاقات حوكمة المؤسسات حيث توضح العلاقة بين جميع الجهات المرتبطة مع بعضها البعض سواء كانت داخلية أم خارجية".¹

من خلال التعريف السابقة نستنتج أن الحوكمة عبارة عن نظام يسمح بحماية مختلف الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، من خلال تحديد مسؤوليات و حقوق كل طرف ، للحفاظ على موثوقية و مصداقية المعلومات عامة و المالية خاصة.

الفرع الرابع : خصائص الحوكمة

انطلاقاً من التعاريف السابقة نستنتج أن مفهوم الحوكمة مجموعة من الخصائص التي يجب أن يتوفر عليها للوصول إلى الأهداف المرجوة و المتمثلة في:²

- الانضباط: إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
- الشفافية: إعطاء صورة حقيقية عن أحداث المؤسسة؛
- الاستقلالية: لا تتوفر المؤسسة على ضغوطات نتيجة التأثيرات التي تتعرض لها؛
- المساءلة: إمكانية تقييم أعمال إدارة المؤسسة أي كلا من مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية؛
- المسؤولية: أي أن تكون قادرة على تحمل المسؤولية أمام جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة؛
- العدالة: احترام حقوق أصحاب المصالح؛
- المسؤولية الاجتماعية: اعتبار الشركة مواطن جيد.

¹ حسين عبد الجليل آل غزوي، ناجي الحياي، حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مركز الكتاب الأكاديمي ، 2015، ص26.

² طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التجارب-تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الدار الجامعية، الإسكندرية 2005، ص23.

بالإضافة إلى خصائص أخرى تتمثل في : ¹

- تحديد مسؤوليات المؤسسة و علاقاتها مع أصحاب المصالح بشكل واضح و مفهوم؛
- تعزيز استقلالية مجلس الإدارة و اللجان المكونة له؛
- تحقيق الانضباط الذاتي و الالتزام بالقوانين؛
- حماية أصول المؤسسة؛
- القضاء على سياسة المتاجرة بالسلطة و المعلومات الداخلية للمؤسسة.

الفرع الخامس: مقومات حوكمة المؤسسات

يتطلب التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات مجموعة من المقومات المتمثلة في: ²

- تحديد الإطار القانوني و القوانين الخاصة بضبط إدارة المؤسسة، حقوق المساهمين و كل الأطراف المتعلقة بالمؤسسة بالإضافة إلى العقوبة المسلطة في حال انتهاكها أو التقصير فيها؛
- تحديد النظام الأساسي و الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
- توفير الشفافية في المعلومات من خلال تحقيق الفعالية في نظام التقارير؛
- وجود إطار تنظيمي يحدد الجهات الرقابية التي تعمل على تقييم أداء المؤسسات و المتمثلة في الهيئة العامة لسوق المال و البنوك المركزية؛
- توفير روح الانضباط و الاجتهاد: تسعى المؤسسات من خلال تطبيقها للحوكمة إلى تحسين أدائها من أجل خلق الميزة التنافسية.

¹ محمد بن حمد بن عبد الله النصار، دور الحوكمة في الحد من ممارسات غسل الأموال في شركات التأمين، دار الكتاب الجامعي للنشر و التوزيع ، 2016، ص61.

² محمد بن حمد بن عبد الله النصار، نفس المرجع سبق ذكره، ص62.

الفرع السادس: مبررات الحاجة إلى حوكمة المؤسسات¹

مشاكل نظرية الوكالة :

بعد انفصال الإدارة عن الملكية ظهرت حاجة الملاك إلى ضرورة التأكد من أعمال المدراء لتحقيق أهداف المؤسسات وزيادة ربحية الشركات بالإضافة إلى ضرورة التأكد من مصداقية المعلومات و أنها تعكس الوضع المالي للمؤسسة .

انهيار الشركات العالمية:

لقد أدى انهيار الشركات العالمية إلى تسليط الضوء على الفساد المالي و الإداري و كذا مصداقية القوائم المالية و مدى تعبيرها على واقع المؤسسة بالإضافة إلى محافظي الحسابات و تقاريرهم الغير معبرة على واقع المؤسسة.

ظاهرة العولمة و تحرير التجارة العالمية

لقد أدت هذه الظاهرة إلى ضرورة تبني الحوكمة حتى تتمكن المؤسسات من المنافسة و جذب الاستثمار الخارجي ، كما أكدت الجهات المنظمة لسوق المال على ضرورة الحوكمة.

تدني أخلاقيات العمل:

لقد أدى غياب نظام الرقابة الداخلية و تدني أخلاقيات الأعمال إلى ضرورة تبني الحوكمة و قواعدها للرقابة على أعمال المؤسسات.

المطلب الثاني : أهمية و أهداف الحوكمة ،أبعادها و محدداتها

الفرع الأول : أهمية الحوكمة

تتمثل أهمية الحوكمة فيما يلي:

- الرفع من مصداقية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية؛

¹ عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سابق، ص.ص 61،60.

- القضاء على الفساد المالي والإداري؛
- الدفع بعجلة النمو الاقتصادي من خلال جذب المستثمرين سواء أجنب أو محليين؛
- توفير الشفافية في المعلومات لكافة أصحاب المصالح؛
- مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين الأغلبية و الأقلية؛
- تسهيل إجراءات التمويل من خلال زيادة الثقة في القوائم المالية للمؤسسات المالية؛
- المحافظة على حقوق الأفراد وتوفير الرفاهية لأفراد المجتمع¹؛
- التقليل من المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة؛
- الرفع من أداء المؤسسات؛
- تسهيل عملية الوصول للأسواق المالية؛
- تحقيق المسؤولية الاجتماعية ،
- تحديد الإطار التنظيمي الذي يسمح بتحقيق أهداف المؤسسة².

الفرع الثاني : أهداف الحوكمة

تتوفر الحوكمة على مجموعة من الأهداف، نذكر منها ما يلي:

حماية حقوق المساهمين: احترام حقوق المساهمين كحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، بالإضافة إلى تحقيق

الشفافية في المعلومات وتوفيرها في الوقت المناسب لأصحاب المصالح.

تحقيق العدالة: ضمان المساواة بين جميع المساهمين سواء كانوا داخل أو خارج الشركة، و ذلك من خلال

الاعتراف بجميع حقوق أصحاب المصالح.

¹ لشلاش عائشة ، بوعلي هشام ، لجنة التدقيق كأحد دعائم حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية لبعض ولايات الغرب الجزائري، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الثالث ، العدد 01، مارس 2017 ، ص 175.

² بوسافة سليمان ، سعيداني الرشيد ، مرجع سابق ، ص.ص 13- 14.

حماية مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة : الأمر الذي يخلق روح الاتحاد و اللواء مع المتعاملين مع الشركة.

توفير المعلومات و دعم سلامة قنوات الاتصال: فتوفير المعلومات بالدقة و المصادقية المطلوبة يعكس صحة تحكم المؤسسة في أعمالها بالإضافة إلى صحة أنظمة الرقابة الداخلية و الخارجية ، الأمر الذي يدعم حوكمة الشركات.

إستراتيجية المؤسسة: تنتهج المؤسسات استراتيجيات على المدى البعيد من خلال تحديد نقاط القوة و الضعف و

كذا تحديد الفرص و التهديدات ، الأمر الذي يضمن بقائها على مستوى سوق المنافسة.¹

بالإضافة إلى الأهداف سابقة الذكر توجد أهداف أخرى تتمثل فيما يلي:²

- التقليل من الفضائح المالية كونها تضر سمعة المؤسسة و تؤثر على الاقتصاد الوطني؛

- تقسيم المهام و المسؤوليات على كلا من مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين؛

- الرفع من أداء المؤسسة و تطوير استراتيجياتها؛

- توفير المصادقية و الشفافية في المعلومات؛

- إلزام معدي القوائم المالية بالإفصاح؛

كل هذه الأهداف لتحقيق مجموعة من المزايا المتمثلة في :

- الرفع من رأسمال المؤسسة و تخفيض التكاليف؛

- تسهيل عملية الدخول إلى الأسواق سواء كانت محلية أو دولية؛

- المحافظة على حقوق المساهمين؛

¹ بتول محمد نوري، علي خلف سلمان ، حوكمة الشركات و دورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، ملتقى دولي حول الإبداع و التغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، جامعة سعد دحلب بليدة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، يومي 18 و 19 ماي 2011 ، ص.ص 8-9.

² عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سابق، ص 63.

- تحقيق المصداقية في القوائم المالية المنشورة لتسهيل عملية اتخاذ القرار.

الفرع الثالث: أبعاد حوكمة المؤسسات

تتمثل أبعاد حوكمة المؤسسات فيما يلي:¹

البعد الاقتصادي: يتمثل في مجموع الوسائل و السياسات التي تسهل على المؤسسة عملية الحصول على التمويل

و بأقل المخاطر للرفع من كفاءة المؤسسات و تحقيق الاستمرارية و يتوفر هذا الأخير على ما يلي:

الإفصاح المالي: الإفصاح عن جميع ما يخص نشاط المؤسسة كالسياسات المحاسبية، تقارير المدقق الخارجي..إلخ.

الرقابة الداخلية: التدقيق الداخلي، لجان المراجعة و إدارة المخاطر.

البعد الاجتماعي و القانوني: يتضمن حقوق وواجبات كلا من حملة الأسهم و أصحاب المصالح، وكذا حماية

حقوق الأقلية و المديرين التنفيذيين.

يتضمن هذا البعد ما يلي:

الهيكل التنظيمي: يحدد فيه هرم السلطة بالإضافة إلى تحديد مسؤوليات وواجبات كل فرد بالمؤسسة.

السلوك الأخلاقي: يحدد مدى تطبيق المؤسسة لقواعد السلوك المهني.

البعد البيئي: حماية البيئة و المحافظة عليها من أنشطة المؤسسات كعملية إنتاج السلع.

الفرع الرابع: محددات حوكمة المؤسسات

تنقسم محددات حوكمة المؤسسات إلى محددات خارجية و أخرى داخلية:²

المحددات الخارجية: أي المناخ الخارجي للمؤسسة الذي يسمح لها بالاستثمار كما يتمثل في القوانين، الهيئات

الرقابية و كذا المؤسسات الخاصة المتمثلة في وسائل الإعلام و مكاتب التدقيق بغية تنظيم إدارة الشركة و تقليل

التعارض بين العائد الاجتماعي و العائد الخاص.

¹ عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سابق، ص 67.

² عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سبق ذكره، ص 68.

المحددات الداخلية: تتمثل في المناخ الداخلي للمؤسسة، أي كل ما يخص النشاط الداخلي للمؤسسة كاختيار أعضاء مجلس الإدارة و توزيع المسؤوليات داخل المؤسسة و كذا مكافآت المساهمين و الإدارة التنفيذية بغية تقليل تضارب المصالح.

المطلب الثالث : آليات الحوكمة و مبادئها

الفرع الأول : آليات الحوكمة

تنقسم آليات الحوكمة إلى نوعين، النوع الأول يتمثل في الآليات الداخلية أما النوع الثاني فيتمثل في الآليات الخارجية:

● الآليات الداخلية:

1. مجلس الإدارة: يعتبر وسيلة من بين الوسائل الفعالة التي تعمل على مراقبة أعمال المؤسسات، كونها تعمل على حماية رأس المال المستثمر من خلال الصلاحيات القانونية المخولة له من تعيين، إعفاء و مكافأة الإدارة العليا، كما يعمل على وضع إستراتيجية للمؤسسة ، و تقديم حوافز للعمال للرفع من أدائهم ، الأمر الذي يعود بالنفع على المؤسسة و يرفع من قيمتها السوقية.¹

يقوم مجلس الإدارة بحماية حقوق المساهمين وكذا أصحاب المصالح من خلال تحديد السياسات العامة للمؤسسة، بالإضافة إلى مراقبة أداء المدراء التنفيذيين الموكلة لهم الإدارة اليومية للشركة، كما يجب أن تتوفر لديهم النية الحسنة عند القيام بأعمالهم وتطبيق جميع القواعد المتعلقة بحوكمة المؤسسات، الأمر الذي يحقق أهداف المؤسسة و مؤسسيها.²

¹ حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، 06-07 ماي 2012، ص 18.

² عمر اقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها " إطار مقترح"، مرجع سبق ذكره، ص 238.

فوفقا لنظرية الوكالة يعد مجلس الإدارة من بين الآليات الداخلية التي تسيطر على انتهازية المدراء ولكن يشترط توفر عامل الفعالية ، فمن بين العوامل التي تحكم عامل الفعالية نجد عامل الاستقلالية ، و لتحديد مدى استقلالية مجلس الإدارة يتم الإشارة إلى توزيع الأعضاء ، إذ نجد أعضاء داخلية (تعمل في الشركة) و أعضاء خارجية (ليست لها علاقة بالشركة) بالإضافة إلى هيكل السلطة داخل المجلس (أي الفصل بين المدير العام و مدير مجلس الإدارة) ، فبالنسبة لمؤيدي هذه النظرية ، كلما ارتفعت نسبة الأعضاء الخارجية ارتفعت استقلالية مجلس الإدارة و كلما ارتفعت استقلالية مجلس الإدارة زادت الفعالية.¹

كما يقوم هذا الأخير بعملية مساءلة و محاسبة الإداريين عن أدائهم و هذا نيابة عن المستثمرين بغية الوصول لأهداف الشركة و مصالحها، و لهذا يجب توفر عامل الاستقلالية حتى يتمكن مجلس الإدارة من مراقبة أعمالهم و فصلهم في حالة عدم الوصول للهدف المنشود.²

و حتى يتمكن مجلس الإدارة من القيام بوظائفه من توجيه و رقابة، يقوم بوضع مجموعة من اللجان مكونة من أعضاء غير تنفيذيين، و المتمثلة في:

● **لجنة التدقيق** : لقد حظيت باهتمام الهيئات العالمية و كذا الباحثين المختصين نتيجة الأزمات المالية التي تعرضت لها الشركات العالمية في الآونة الأخيرة، حيث تعمل على زيادة الثقة و الشفافية في المعلومة المالية من خلال إعدادها للقوائم المالية و إشرافها على مهمة التدقيق الداخلي و دعمها لمهنة التدقيق الخارجي و الرفع من استقلاليته ، و إلزام المؤسسات بالتقيد بمبادئ الحوكمة.

لقد ألزم قانون **SARBANE OXLEY ACT** سنة 2002 جميع المؤسسات بتأسيس لجنة تدقيق نتيجة لدورها في الحد من الأزمات المالية ، و الرفع من استقلالية كلا من المدقق الداخلي و الخارجي.

¹Ameur boujenoui,richard bozec,daniel zeghal, analyse de l'évolution des mécanismes de gouvernance d'entreprise dans les sociétés d'état au canada, revue finance contrôle stratégie, volume 07, juin 2004 , p 99 .

²محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري - دراسة مقارنة، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 111.

أما في المملكة المتحدة فلقد تضمن تقرير **SMITH REPORT** سنة 2003 ، توصيات تتضمن كلا من مسؤولية و دور لجنة التدقيق و أوجب الإفصاح عن المسؤوليات في التقارير السنوية للشركات.

تنبثق هذه الأخيرة من مجلس الإدارة و تتكون من أعضاء غير تنفيذيين يتميزون بالاستقلالية و الخبرة في مجال المحاسبة و التدقيق، إذ تعمل على تدقيق التقارير المالية و مراجعة أعمال كلا من المدقق الداخلي و الخارجي ، و كذا التأكد من مدى الالتزام بقواعد الشركة من قبل مجلس الإدارة.

● **لجنة المكافآت:** تتكون هذه الأخيرة من أعضاء مجلس الإدارة الغير التنفيذيين، فلقد أوصت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية **OECD** على أن تكون مكافآت كلا من أعضاء مجلس الإدارة و الإدارة العليا معقولة للحفاظ على المؤسسة على المدى البعيد ، بالإضافة إلى جذب مهنين تتميز بمهارات و كفاءات عليا ، إذ يتوجب على لجنة المكافآت تحديد أجور و مكافآت و مزايا الإدارة العليا.¹

● **لجنة التعيين:** بحيث تقوم بتعيين كلا من أعضاء مجلس و كذا الموظفين الذين تتوفر لديهم الخبرة و الكفاءة المحددة من قبل المؤسسة، إذ يجب أن تتميز بالموضوعية في عملية التعيين وكذا الإعلان عن الوظائف المطلوبة.²

2. التدقيق الداخلي : لهذه الوظيفة دورا مهما في عملية الحوكمة ، إذ تقوم بالرفع من شفافية و مصداقية المعلومة المالية مما يقلل من ظاهرة الفساد المالي و الإداري ، كما تعمل على تحسين سلوك العاملين في الشركة ، فوفقا ل **ARCHAMBAULT** يعد التدقيق الداخلي آلية رقابية مهمة لمنع عملية الغش و التزوير و هو ما

¹ حامد نورالدين ، ساسي فاطمة ، دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي و الإداري للقطاع الخاص الجزائري ، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، يومي 06-07 ماي 2012 ، ص6.

² حساني رقية و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 19.

أكدت عليه أيضا لجنة CADBURY COMITE و لبلوغ الوظيفة أهدافها يجب أن تتميز بالاستقلالية ،
التنظيم الجيد للمهمة وكذا الاستناد إلى القوانين و التشريعات.¹

● الآليات الخارجية :²

1. منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري: تعد من بين الآليات المهمة لحوكمة المؤسسات بحيث أكد كل من (HESS AND IMPAVIDO) على ذلك ، فعدم قيام الإدارة بعملها على أكمل وجه سيؤدي بها إلى الإفلاس الأمر الذي سيكون سلبي على المدير و أعضاء مجلس الإدارة و بالتالي نلاحظ أن منافسة سوق المنتجات أو الخدمات تهدب من سلوك الإدارة.

2. الاندماجات و الاستحواذات : تعد الاندماجات و الاستحواذات من بين الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع المؤسسات في أنحاء العالم ، يشير كلا من جون و كيديا على وجود العديد من الأدبيات التي تؤكد على ضرورة آلية الاكتساب في الولايات المتحدة ، فبدونها لا يمكن التحكم في سلوك الإدارة بشكل فعال بحيث أنه في غالب الأحيان يتم التخلي عن خدمات الإدارات في حال الأداء المنخفض.
أما فيما يخص منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية فتشير إلى أنه تم الاستفادة من هذه الآلية بعد منح المؤسسات المملوكة للدولة نوعا من الاستقلالية في اتخاذ القرارات منها قرار الاستحواذ و الاندماج.

3. التدقيق الخارجي : يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للمؤسسات المملوكة للدولة ، إذ يساعد المدقق الخارجي هذه الشركات على تحقيق المساءلة و النزاهة و زرع الثقة في نفوس أصحاب المصالح.

يؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (AUDITORS INTERNAL OF INSTITUTE)
على إن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف (OVERSIGHT) التبصر (INSIGHT)

¹ حامد نور الدين ، مرجع سابق، ص 07.

² بروش زين الدين ، دهيمي جابر، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، يومي 06-07 ماي 2012 ، ص.ص 15-16.

والحكمة (FORESIGHT) ، فالإشراف يعمل على التحقق مما إذا كانت المؤسسات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن تعمله كما يفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي، أما التبصر فانه يساعد متخذي القرارات من خلال تزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات، العمليات والنتائج، وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة.

4. التشريع و القوانين :غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة ،فمع إصدار قانون ساريون أكسلي سنة 2002 أصبح القانون الفيدرالي الأكبر لحوكمة الشركات بحيث قام بإصدار متطلبات جديدة على شركات المساهمة العامة تمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية 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 المؤسسة، والتي قد تكون مضرّة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في المؤسسة كما أناط مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها مؤسسات التدقيق لزيائنها بلجنة التدقيق.

● الفرع الثاني: مبادئ الحوكمة

للحوكمة مجموعة من المبادئ تتمثل فيما يلي:¹

هي مجموع القواعد والإجراءات التي تعمل على حماية حقوق المساهمين وكذا أصحاب المصالح، حيث قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بإصدار مجموعة من المبادئ سنة 1999 ليتم تعديلها سنة 2004 لتصبح في الأخير المبادئ التي تستند عليها الدول والمؤسسات عند تطبيقها لمفهوم الحوكمة، وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

¹بن رجم محمد خميسي، صلاح سعاد، واقع تطبيق مبادئ الحوكمة في البنوك الجزائرية – دراسة ميدانية على عينة من البنوك التجارية- ، مجلة العلوم الإنسانية – جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 37/36، ص 388.

1. ضمان وجود أساس فعال لإطار حوكمة المؤسسات: حيث تقوم المؤسسة بوضع هيكل تحدد فيه المسؤوليات لكل سلطة سواء كانت إشرافية أو تنظيمية أو تنفيذية، وهذا لتعزيز شفافيتها في الأسواق وكفاءتها.
2. حفظ حقوق جميع المساهمين: حماية حقوق المساهمين كحقوقهم في الأرباح الموزعة في آخر السنة، بالإضافة إلى حقهم في التصويت وكذا إبداء الرأي حول القرارات الهامة المطروحة من قبل الجمعية العامة، كما يجب تزويدهم بالمعلومة المطلوبة في الوقت المناسب، ومنحهم الفرصة في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، وغيرها من الحقوق.
3. المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين: المساواة بين جميع حملة الأسهم، بما في ذلك المساهمين بالأقلية وكذا الأجانب ومعاملتهم نفس المعاملة، ومنحهم نفس الحقوق، كحقوقهم في الاطلاع على المعلومات، والمشاركة في اتخاذ القرارات الهامة عند انعقاد الجمعية العامة.
4. دور أصحاب المصالح: حماية حقوق أصحاب المصالح التي أقرها لهم القانون، قصد خلق الثروة وزيادة فرص العمل، والمحافظة على الوضع المالي للمؤسسة.
5. الإفصاح والشفافية: يعد من بين أهم المبادئ التي تركز عليها حوكمة المؤسسات، حيث أكدت عليها المنظمات والهيئات الدولية لما له من دور في تحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، كما أنه من بين المؤشرات الهامة التي يتم الاعتماد عليها للحكم على مدى تطبيق الحوكمة، فمثلا تقوم المؤسسة بنشر المعلومات المتعلقة بملكية الأسهم، المكافآت التي يتحصل عليها كلا من مجلس الإدارة و المدراء التنفيذيين، كما يجب الإفصاح عن المعلومة في الوقت و الشكل المناسب.
6. مسؤوليات مجلس الإدارة: يتم تحديد جميع المعلومات المتعلقة بمجلس الإدارة، من حقوق وواجبات، المهام المكلف بها وكذا دوره الإشرافي و الرقابي على أعمال الإدارة التنفيذية.

المبادئ الصادرة عن البورصات العالمية:

من بين البورصات العالمية التي اهتمت بإصدار مجموعة من المبادئ التي تخص الحوكمة ما يلي:¹

بورصة نيويورك للأوراق المالية:

لقد نصت هذه الأخيرة على المبادئ التالية:

- استقلالية أغلبية أعضاء مجلس الإدارة؛
- وجوب تواجد كلا من لجان المراجعة، لجنة التعيينات و لجنة المكافآت بشرط أن تحتوي هذه اللجان على أعضاء مستقلين؛
- اجتماع الأعضاء الغير التنفيذيين من فترة إلى أخرى لدراسة وضعية المؤسسة، و هذا بدون حضور مجلس الإدارة؛

- تميز لجان المراجعة بالخبرة الكافية في مجال المحاسبة و المالية؛

- اتفاق المساهمين على أجور المدراء التنفيذيين؛

كل هذه المبادئ تطبق على المؤسسات المسجلة فقط.

مبادئ بورصة ناسداك للأوراق المالية:

تتمثل المبادئ الصادرة عن بورصة ناسداك فيما يلي:

- توفر أعضاء مجلس الإدارة على أعضاء مستقلين؛
- الاجتماع بشكل منتظم مع المدراء الغير تنفيذيين؛
- منح حصص للمدراء الغير التنفيذيين بدون موافقة المساهمين بشرط تصويت أغلبية المدراء التنفيذيين و الإفصاح عن هذه الحصص.

¹ عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سبق ذكره، ص.78، 79.

في حال ما إذا كانت المؤسسات مسجلة بالبورصة فيمكن لها الاستغناء عن قواعد الحوكمة إذا كانت هذه الأخيرة مخالفة لقواعد الدولة الأم، بشرط الإفصاح عن هذا الأمر في القوائم المالية.

نستنتج أن مبادئ البورصتين تتشابه مع بعضها البعض مع وجود بعض الاختلافات.

المطلب الرابع: النظريات المفسرة للحوكمة

الفرع الأول : نظرية الوكالة

تعريف نظرية الوكالة

ترجع هذه النظرية إلى الاقتصاديين JENSEN ET MECKLING سنة 1976، حيث عرفها على أنها "أنها عقد بموجبه شخص أو عدة أشخاص(الرئيس أو الموكل) يلجئون لخدمات شخص آخر هو العون أو الموكل ليقوم باسمهم بوظيفة أو عمل معين؛ ما يتضمن تفويضا من طبيعة تقريرية"¹

تعرف نظرية الوكالة على أنها " مجموعة من العلاقات التعاقدية، و أن وجود المؤسسة يتحقق من خلال واحد أو أكثر من هذه العقود الاتفاقية، وان عقود الاستخدام ما هي إلا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط المؤسسة، وبالتالي يمكن دراسة سلوك المؤسسة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها".²

و عليه نستنتج أن نظرية الوكالة هي عبارة عن علاقة يوكل بموجبها المساهم شخصا آخر وهو المسير للقيام بمجموعة من الأعمال.

¹ مهدي شرقي، مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة ، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية ، العدد 01 ، 2015 ، ص139.

² طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره ، ص 67.

فروض الوكالة:

تقوم نظرية الوكالة على مجموعة من الفرضيات تتمثل فيما يلي:¹

- تولد صراع منفعة بين كلا من الوكيل و الموكل نتيجة اختلاف الأهداف فيما بينها و كذا سلوك و تكوين كلا منهما، حتى أنه يمكن أن يتعدى الصراع الطرفين للوصول إلى باقي الأطراف؛
- في بعض الأحيان قد يلجأ المسير إلى وضع استراتيجيات تسمح له بتحقيق أهدافه و مصالحه الشخصية قبل مصلحة المؤسسة و هذا من خلال استغلال علاقاته مع العملاء و الموردين؛
- قصد محاربة مشكل تسبيق المسير لمصالحه الشخصية يسعى المساهم إلى اتخاذ تدابير رقابية من خلال وضع نظام حوكمة الذي بدوره يملك آليات رقابية داخلية وخارجية كمجلس الإدارة والتدقيق الخارجي.

مشاكل الوكالة:

يعود سبب حدوث مشكل الوكالة إلى اختلاف أهداف كل من الموكل والوكيل، فلكل واحد منهم غايات وأهداف مختلفة، فالموكل يمارس استراتيجيات لا تناسب أهداف الوكيل، وهذا راجع لعدم تماثل المعلومات لكل منهما.²

بالإضافة إلى مشكل انفصال تحمل المخاطر، صنع القرار و الرقابة على أداء الوكلاء، فتصرف كل من الموكل و الوكيل حسب مصالحهم الشخصية سيولد صراع مما سيؤدي إلى تحمل تكاليف الوكالة، ففي حال تعرض الموكل إلى خسارة سببها نقص العناية من طرف الوكيل لعدم تعظيمه للعائد المرجو من طرف الموكل، وهذا راجع لنقص وسائل الرقابة، كون الوكيل هو الطرف الذي يعمل على تقديم المعلومات و يطلق على هذه المشكلة مشكلة التخلخل الخلقي المرتبطة بمشكلة الاختيار العكسي أو المناقض نتيجة الاختلاف في كمية ونوعية المعلومات

¹Pierre vernimmen, finance d'entreprise, 5eme Edition, Dalloz, paris, 2002, p.p 628-629.

²شارلزهل، جارديث جونز، الإدارة الإستراتيجية (مدخل متكامل)، تعريب ومراجعة محمد سيد احمد عبد المتعال، إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر، الرياض، 2008، ص 845 .

للموكل و الوكيل ، ففي حالة عدم مراقبة الموكل لأعمال الوكيل فإنه لا يستطيع الحكم فيما إذا كان الوكيل قد قام باختيار البديل المناسب عند عملية اتخاذ القرار.¹

مشكلة الاختيار العكسي (المنافض):

تنشأ المشكلة نتيجة العقد المبرم بين الموكل و الوكيل و طرق حلها، إلا أن الدراسات الأخيرة أصبحت تهتم أكثر بالعلاقة بين المسير و المستثمر المحتمل، ففي هذه الحالة تختلف المعلومات لدى الطرفين و هذا ما يطلق عليه بالاختيار العكسي.²

مشكلة عدم تماثل المعلومات:

يتواجد لدى الوكيل جميع المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، الأمر الذي يسمح له باستخدام هذه الأخيرة لمصلحه الشخصية حتى و لو كانت لا تتماثل مع أهداف الموكل، ففي بعض الأحيان يلجأ الوكيل إلى إخفاء بعض المعلومات حتى يتمكن الموكل من تقييم هذا الأخير بأفضل صورة ممكنة مما لو توفرت لديه جميع المعلومات.³

مشكلة تضارب المصالح:

يعمل الملاك على تعظيم ثروتهم من خلال العائد المالي المتوقع تحقيقه جراء الاستثمارات عن طريق عمل المدراء، أما المدراء فيعمل على تحقيق مصالحه الشخصية من خلال عمد بذل الجهد حتى ولو كان ذلك لا يوافق مصلحة الملاك.⁴

¹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف)، الدار الجامعية، مصر، 2008/2007، ص70.

² نبيل حمادي، براهيم براهيمية، عاشور ديون كتوش، التدقيق القانوني كأداة لتسيير علاقة الوكالة في الشركة، الملتقى العلمي الدولي حول حوكمة المؤسسات أخلاقيات العمل و المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، يومي 05 و06 ديسمبر 2007، ص7.

³ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات، الدار الجامعية، القاهرة، 2009، ص.ص79-80.

⁴ أبو الفتوح سمير، نظرية الوكالة: مدخل لتخفيض التكاليف العامة، المجلة العربية للإدارة، المجلد 12، العدد 4، المملكة العربية السعودية، 1998، ص.ص38-39.

تكاليف الوكالة:

ينجر عن اختلاف مصالح كلا من الموكل والوكيل تحمل تكاليف، إذ تعمل هذه الأخيرة على مراقبة المديرين من التصرفات الانتهازية حتى يقترب التنظيم داخل الشركة من الفعالية، وتمثل التكاليف فيما يلي:¹

- **تكاليف الإشراف:** تعمل على مراقبة أعمال المديرين لكشف إمكانياتهم ومنع الغش والتلاعب، ومن بين التكاليف نجد تكاليف إنشاء مجلس الإدارة وتكلفة الفصل بين وظائف الرئيس والمدير.

- **تكاليف الالتزام:** تكاليف تتعلق بالعميل حتى يتم العمل وفق أهداف ومصالح المؤسسة، ك شراء الأسهم العادية من طرف المديرين حتى تتماشى مصالحهم الشخصية مع مصالح المساهمين.

- **الخسائر المتبقية من مصاريف متصلة بالرئيس والعميل:** الناتجة عن عدم التوافق المستمر في المصالح بين أطراف الوكالة، كالاختيار الاستراتيجي غير الأمثل، ويطلق عليها أيضا تكاليف الفرصة البديلة.

تقوم نظرية الوكالة على مبدئين، مبدأ الرؤية التعاقدية للمؤسسة ومبدأ الانتخاب الطبيعي، إذ يتم النظر إلى المؤسسة ككيان قانوني تتضمن مجموعة من العقود الداخلية والخارجية وتكون إما معلنة أو ضمنية، حيث تقوم بمعالجة علاقة الأعوان الاقتصاديين مع الغير.

تقوم العقود الداخلية بتحديد حقوق الأعوان الاقتصاديين كالحقوق المادية والمالية، وكذا أنظمة المتابعة والتقييم، بحيث تتزامن الرؤية التعاقدية للمؤسسة مع التكنولوجيا والقوانين الخارجية بغية تحديد وظيفة الإنتاج.

أما المبدأ الثاني والمتمثل في الانتخاب الطبيعي فيقوم على المنافسة بين مختلف الأشكال التنفيذية، والشكل التنظيمي الأكثر فعالية يقوم على أقل التكاليف.²

¹صديقي خضرة، واقع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة دراسة حالة مؤسسة ان.سي.أ. روية الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2014-2015، ص 18.

²مهدي شرقي، مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة —حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري—، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، العدد 01، 2015، ص 140.

الفرع الثاني: نظرية التجدر

يقصد بالتجدر بأنها مجموعة من العلاقات رسمية كانت أو غير رسمية، والتي تخلص المسير من رقابة مجلس الإدارة وبالتالي المساهمين، وهذا لفرض السلطة والتحكم بزمام الأمور.¹

تتم النظرية بالجانب الشخصي للتسيير وكذا الاهتمام بفرضية تعظيم المنفعة التي أصبحت تتم بالجانب الفردي في تسيير المؤسسة، كما تقوم هذه النظر على إمكانية دمج الاستراتيجيات المتخذة من طرف المساهمين إلى الإستراتيجية العامة للتجدر حتى تتم السيطرة والتحكم في القرارات المتخذة داخل المؤسسة.²

وفقا ل **ALEXANDRE & PAQUEROT (2000)** فإن نظرية التجدر ترى أن المدراء الداخليين لا يملكون السلطة الكافية لمعارضة قرارات الملاك كونهم مجرد أجراء أو إطارات تابعين للإدارة العليا، و عليه يمكن القول أن نقص استقلاليتهم له أثر سلبي على عملية الرقابة.

أما فيما يخص المدراء الخارجيين فيتم تعيينهم وفق المهارات المكتسبة، لهذا تمنح لهم استقلاليتهم الحق في معارضة قرارات الملاك، رغم ذلك المدراء الخارجيين مثلهم مثل المدراء الداخليين لا يمكنهم السيطرة على الملاك، لأنه في معظم الأحيان يتم تعيينهم عن طريق من طرف الملاك، إلا أن نقص استقلاليتهم تشكك في فعالية رقابة مجلس الإدارة.³

¹ Pigé benoit, enracinement des dirigeants et richesse des actionnaires , finance contrôle stratégie, vol1, n°3,septembre,1998,p04.

²Alain finet, gouvernance d'entreprise, enjeux managériaux, comptable et financier , France : 1ere édition, de boeck université, février 2005, p 24.

³Héla gharbi, vers une nouvelle typologie de l'enracinement des dirigeants, 13eme conférence de l'aims, normandie, vallée de seine, 2,3 et 4juin 2004 , p .p 9-10.

معايير تصنيف تجدر المديرين:

تصنف وفق ثلاثة معايير:¹

1. **التجدر و الفعالية:** يتم وفق هذا المعايير تجميع مختلف استراتيجيات تجدر المدراء وفقا لتطابقها مع فعالية المؤسسة.

التجدر المعاكس لفعالية المؤسسة: ويتم ذلك عن طريق الاستثمارات، التحكم في المعلومة وكذا الرقابة على الموارد.

تقوم هذه الإستراتيجية على اعتماد المدراء على أنفسهم بدل الاعتماد على جاذبي الموارد الخارجية وجعلهم عامل يصعب استبداله.

التجدر المطابق للفعالية: يقوم هذا المعيار على المعرفة المحددة للمدراء و التي تعد جزء من الأرباح التي تعود بالنفع على المؤسسة، المساهمين و على أنفسهم.

2. **التجدر التنظيمي والسوقي:** وفق ل GOMEZ يوجد نوعين من التجدر:

التجدر التنظيمي: من خلال توجيه استثماراتهم نحو الميادين الأكثر ميولا بالنسبة لهم، وكذا خلق علاقات اجتماعية من خلال التعامل مع أشخاص تتوفر معهم علاقات خاصة.

التجدر السوقي: يقوم المدراء باستغلال الشبكة الخارجية، أي جميع الشركاء الذين تربطهم بهم علاقة خاصة.

3. **إستراتيجية التلاعب والتحييد:**

إستراتيجية التلاعب: يهدف إلى الرفع من حالة عدم تماثل المعلومات والتي تتميز العلاقة بين المدراء و مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، مما يصعب إمساك المساهمين بالمعلومة.

¹ Héla gharbi, op-cit , p. p 14-16.

إستراتيجية التحديد: تقوم على المنطق القائم على ضياع الفرص أو ظهور تكاليف غير مسموح بها، أما فيما يخص آليات الرقابة المستعملة فهي ذات طابع داخلي و المتمثلة في : مجلس الإدارة، المدراء و الأجراء.

الفرع الثالث: نظرية حقوق الملكية

تعود نظرية حقوق الملكية إلى كلا من ALCHAIN ET DEMETZ سنة 1973 ، حيث تقوم هذه النظرية على مجموعة من الفرضيات المتمثلة في:

- العقلانية الكاملة.
- تعظيم المنافع.
- المعلومة الغير كاملة و تكاليف المعلومة ليست معدومة.
- يتم تحديد رغبات الأفراد و تفضيلاتهم في السوق.
- تتأثر سلوكيات الأفراد بالهياكل التي ترعرعت فيها.¹

حقوق الملكية:

- تصنف حقوق الملكية إلى ثلاث أصناف تتمثل في: ²
- حق الاستعمال (l'usus): حق استعمال المواد.
 - حق الاستغلال (LE FRUCTUS): مرتبطة بحق استغلال المواد.
 - حق الإفراط (L'ABUSUS): حق بيع المواد.

¹ غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، ط 01، 2015، ص 26.

² بلبركاني أم خليفة، آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنظيم و العمل ، العدد 05، ص 02.

أنواع ملكية المؤسسات:¹

قسم كلا من **FURUBOTN ET PEJOVICH** ملكية المؤسسات إلى:

أ- المؤسسة الرأسمالية:

في هذه الحالة يكون حق الاستغلال و حق الاستعمال و حق الإفراط من حق شخص واحد، إلا أنه في هذه النوع من المؤسسات نجد حالتين:

الحالة الأولى هي لما يكون المالك هو نفسه المسير: و هنا لا يتم الفصل بين وظيفة القرار و توظيف الملكية، ففي هذه الحالة تكون الرأسمالية أكثر فعالية.

الحالة الثانية في حال وجود المسير و المالك: في هذه الحالة تقوم آليات الحوكمة بمراقبة متخذي القرار و الحث على التسيير الصالح للمساهمين، و المسير يكون كدائن داخلي متبقي.

ب - المؤسسة التي يسيطر فيها المسير:

في هذا النوع من المؤسسات يكون كلا من حق الاستغلال و حق الإفراط من حقوق المالك، أما حق الاستعمال فيكون من حق المسير كونه يقوم بعملية التسيير اليومي للمؤسسة.

قد تتسبب عملية تقسيم الحقوق في خلق نزاع المصالح بين كلا من المالك و المسير.

ج- المؤسسة العمومية:

في هذا النوع من المؤسسات يكون حق الاستعمال جماعي، أما حق الاستغلال و حق الإفراط يكون ملك للدولة أو السلطة العمومية.

د- المؤسسة التعاونية:

¹ بليركاني أم خليفة، مرجع سبق ذكره، ص.ص 2، 3 .

في هذه المؤسسة تكون حقوق الملكية جماعية، الأمر الذي يؤدي إلى غياب الرقابة، كما قد يوجد مشكل عدم
الفعالية في هيكل المؤسسة كون حق الاستغلال يتقاسمه كلا من العمال و المديرين.

المبحث الثاني: التجارب الدولية للحوكمة

تعد حوكمة المؤسسات من بين أهم المفاهيم التي أثارت اهتمام الدول و التي بدورها قامت بإصدار العديد من التقارير و التوصيات الخاصة بتطبيقها، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى تطور مفهوم الحوكمة عبر الدول.

المطلب الأول: الحوكمة في الولايات المتحدة و إنجلترا

الفرع الأول: الحوكمة في الولايات المتحدة

يرجع الاهتمام بمفهوم الحوكمة و كذا ضرورة تطبيق المؤسسات لها إلى التطور الحاصل في سوق الأوراق المالية وكذا اهتمام الهيئات الرقابية بشفافية وصدق المعلومات و البيانات المقدمة من طرف المؤسسات، حيث قام صندوق المعاشات العامة بتقديم مفهوم الحوكمة وكذا إبراز أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين، كما قام بإصدار مجموعة من المبادئ والخطوات الإرشادية، بحيث اقتضت المبادئ على طرق تشكيل مجلس الإدارة و لجان المراجعة وتقييم أدائها، فيما اقتضت الخطوات الإرشادية على ضرورة الاتفاق على مفهوم الاستقلالية بين المساهمين و مجلس الإدارة، ليتم انتقادها بعد فترة لكثرة العيوب التي تواجدها فيها و على هذا الأساس قام المجلس بسحب البعض منها حتى أصبحت من دون جدوى.¹

لقد شهدت الفترة ما بين 1880 إلى 1930 تغييرات فيما يخص إدارة المؤسسة ، فبعد ظهور موجة الاندماج التي غيرت من وتيرة الإدارة، حيث كانت تدار المؤسسات بواسطة الأسر لتصبح بعد ذلك تحت إدارة الأفراد مع تواجد الموظفين التنفيذيين ،ففي سنة 1978 تم إصدار تقرير تحت عنوان دور وتكوين مجلس إدارة شركة المساهمة الكبيرة، حيث تضمن هذا الأخير كيفية اختيار أعضاء مجلس الإدارة و كذا مراقبة أداء المؤسسات،و في سنة 1999 ظهر ما يسمى بمعايير الحوكمة و التي نصت على أن يتضمن مجلس الإدارة مجموعة من اللجان المتمثلة في لجنة اختيار الأعضاء، لجنة المكافآت و لجنة التدقيق، كما قام صندوق المعاشات في سنة 1989 بالتعاون مع لجنة

¹ محمد مصطفى سليمان ،حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري ،الدار الجامعية: الإسكندرية،2006، ص ص 13-14.

مراقبة عمليات البورصة الأمريكية بإصدار ما يسمى بمبادئ الحوكمة، حيث ساهم هذا التعاون على إصلاح

مكافآت الأعضاء التنفيذيين سنة 1992.¹

من أبرز التقارير التي تم إصدارها من طرف الولايات المتحدة الأمريكية ما يلي:²

تقرير تريدواي (TREADWAY COMISSION):

لجنة وطنية تأسست عام 1985 لمحاربة الغش و التزوير في التقارير المالية الصادرة عن المؤسسات الاقتصادية، وتمثل هذه الأخيرة كلا من معهد المدققين الداخليين الأمريكيين، معهد المحاسبين الإداريين الأمريكي، معهد المديرين الماليين الأمريكي، معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي و جمعية المحاسبين الأمريكية، لتقوم سنة 1987 بإصدار ما يسمى بتقرير تريدواي و المتضمن لقواعد الحوكمة للمحافظة على مصداقية القوائم المالية من خلال الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر وكذا تعزيز الوظائف المتمثلة في التدقيق الخارجي، التدقيق الداخلي و كذا لجان التدقيق.

تقرير BLUE RIBBON:

تم إصداره سنة 1999 من قبل NEW YORK STOCK EXCHANGE & ASSOCIATION OF SECURITIES DEALERS، و الذي ينص على أهمية لجان التدقيق و دورها في إعداد التقارير المالية و كذا مسؤولياتها تجاه مهنتي التدقيق الداخلي والخارجي.

¹ عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سبق ذكره، ص. 92، 93.

² حمادي نبيل، عمر علي عبد الصمد، النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات دراسة مقارنة ل و.م.أ و فرنسا، الملتقى العلمي الدولي حول : آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، يومي 25 - 26 نوفمبر 2013، ص. 834-836.

قانون SARBANE OXLEY:

نظرا للازمات المالية التي تعرضت لها المؤسسات الأمريكية كشركة انرون و وورلدكوم قامت الحكومة الأمريكية بإصدار ما يسمى بقانون SARBANE OXLEY سنة 2002، حيث أضاف هذا الأخير قوانين إلزامية جديدة للحوكمة بالإضافة إلى إلزام الإدارات العليا بآلية الإبلاغ.

تأثير قانون SARBANE OXLEY على الإبلاغ المالي:

- تسليط الضوء و التركيز على أخلاقيات المهنة و الإفصاح المحاسبي، وهذا للحفاظ على مصداقية و شفافية المعلومات المقدمة؛
- التركيز و الحث على الإتقان و النزاهة في العمل، و يتم ذلك من خلال توزيع الملصقات أو تنظيم اجتماعات بين الموظفين و مجلس الإدارة؛
- تطور مسؤوليات لجان التدقيق حيث أصبحت تقوم بطرح الأسئلة على الإدارة العليا وكذا المدققين الخارجيين، بالإضافة إلى مطالبة كلا من المدققين الداخليين و الخارجيين بحل المشاكل في أسرع وقت ممكن وبأنجع طريقة؛
- الاهتمام بمفهوم إدارة المخاطر؛
- الاهتمام بمهنة التدقيق الداخلي، حيث وفي الآونة الأخيرة أصبحت أغلبية الشركات تقوم بإنشاء خلية للتدقيق الداخلي ليتولاها أشخاص متخصصين، فتقارير التدقيق الداخلي أضحت الاطلاع عليها من مسؤولية لجان التدقيق.

الفرع الثاني: الحوكمة في إنجلترا

تعد عملية تضليل المشاكل المتواجدة في القوائم المالية من بين أهم الأسباب التي دعت إلى تواجد الحوكمة في مؤسسات المملكة المتحدة، من أهم التقارير الصادرة نجد ما يلي:¹

أولاً: تقرير CADBURY

يتضمن التقرير مجموعة من النقاط المتمثلة في:

- ضرورة إقامة دورات منتظمة من قبل مجلس الإدارة بهدف مراقبة أعمال المؤسسة؛
 - إعداد مجلس الإدارة جدول أعمال يوضح فيه مختلف الأعمال المكلف بها لضمان اتخاذ القرار؛
 - بلوغ عقود التشغيل مدة ثلاث سنوات بالنسبة للمدراء التنفيذيين مع قابلية التجديد بشرط موافقة المساهمين؛
 - تعيين لجان المراجعة عن طريق عملية رسمية من قبل مجلس الإدارة بشرط أن تتوفر على أعضاء غير تنفيذيين مع تحديد مسؤولياتهم و واجباتهم؛
 - تحديد المسؤوليات حتى لا تتواجد المشاكل عند اتخاذ القرارات؛
 - موضوعية و مهنية العلاقة التي تجمع بين المدققين و مجلس الإدارة؛
 - توفر مجلس الإدارة على أعضاء تنفيذيين و غير تنفيذيين من أجل توازن المسؤوليات؛
 - الإفصاح على فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
 - تأكيد مجلس الإدارة من أن العمليات تمت وفق ما تم الاتفاق عليه؛
 - استقلالية مجلس الإدارة فيما يخص إستراتيجية المؤسسة، الأداء، الموارد، التعيينات و الالتزام بالسلوك المهني.
- كما قامت بإصدار تقارير أخرى تمثلت في:

¹ عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سابق ، ص.ص 93-94-95-96.

- تقرير RUTTERMAN سنة 1993: و الذي ألزم المؤسسات المسجلة في البورصة بأن يتضمن تقريرها تقرير حول نظام الرقابة الداخلية.
 - تقرير GREENBURG : تم إصداره سنة 1995 و الذي نص على إنشاء لجنة مكافآت تهتم بمزايا و مكافآت أعضاء مجلس الإدارة.
 - تقرير HAMPEL: تم إصداره من قبل بورصة لندن للأوراق المالية و الذي حث على ضرورة الرقابة الداخلية في حوكمة المؤسسات.
 - الكود الموحد COMBINED CODE : تم إصداره سنة 1998 ليتم تعديله سنة 1993، حيث يتضمن أفضل الممارسات لحوكمة المؤسسات.
- و عليه نستنتج أن الأمم المتحدة ساهمت و بشكل فعال في تطبيق الحوكمة في المؤسسات.

المطلب الثاني : الحوكمة في كندا فرنسا و ألمانيا

الفرع الأول : الحوكمة في كندا

إنشاء لجنة PETER DYE من قبل هيئة الرقابة على البورصة الكندية (TSE (TORONTO STOCK EXCHANGE و التي قامت بدورها بإصدار تقرير DYE REPORT سنة 1994 ليتم تعديله سنة 2001، حيث ألزمت المؤسسات المسجلة في البورصة أن تفصح في تقريرها السنوي إذا ما تم الالتزام بجميع ممارسات الحوكمة المنصوص عليها في التقرير، و في سنة 2003 أصبحت لجنة OSC (ONTARIO SECURITIES EXCHANGE) المسؤولة عن ممارسات حوكمة المؤسسات، حيث قامت هي و TSE بالزام جميع المؤسسات سواء كانت مسجلة أو لا في البورصة أن تفصح على ممارستها للحوكمة مع ذكر أسباب الانحرافات إذا وجدت.¹

¹ عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سبق ذكره، ص.97، 96.

الفرع الثاني: الحوكمة في ألمانيا

يتميز النموذج الألماني بالشمولية حيث يسعى إلى تحقيق كافة أهداف أصحاب المصالح و كذا حملة الأسهم بحيث يتم تطبيقه في العديد من دول العالم كألمانيا، سويسرا، نيوزيلندا، النمسا، و الدول الاسكندنافية.

يقوم هذا النموذج على خلق الثروة و تعظيمها من خلال خلق روح الانسجام و التعاون بين رأس المال و العمالة. يتكون مجلس الإدارة من حملة الأسهم و الموظفين حيث أنه يتم تقسيم أعضائه إلى فرقتين، أعضاء المجلس الإشرافي و أعضاء المجلس التنفيذي، إلا أنه يجب الإشارة إلى أنه يتم الفصل بينهم.

كما أشار (MELYOKE 2005) أن ملكية المؤسسات تعود إلى كلا من المستثمرين و البنوك الذين يمثلون مساهمي المؤسسات بنسبة % 47.¹

قانون KONG TRAG:

بعد اختيار العديد من كبرى الشركات الألمانية كشركة دايمز، قامت الحكومة الألمانية بإصدار قانون KONG TRAG الذي شمل العديد من الجوانب المتعلقة بإدارة المؤسسات و المتمثلة في:²

- إعادة شراء المؤسسة لأسهمها مع احترام الشروط المنصوص عليها؛
- إمكانية الحفاظ على نفس عدد أعضاء مجلس الرقابة، على أن لا يتجاوز تمثيلهم عشر مجالس؛
- إمكانية تقديم صغار المساهمين دعاوى ضد المديرين بتخفيض حقهم في الأرباح ب 5% بينما كانت النسبة تقدر ب 10% فيما قبل؛
- تخفيض تدخلات البنوك، حيث لم يعد يسمح لها بالتصويت كونها حاملة لتوكيلات قانونية ، إلا إذا كان التصويت باسم البنك يمثل 5% من الأسهم.

¹ Melyoki 1 , determinants of effective corporate governance in tanzania, the netherlands, unpublished thesis, university of twente, 2005, p65.

² لطفي أمين السيد أحمد، حوكمة مهنة المحاسبة 2 في ضوء مبادرات الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية في مصر، مجلة الدراسات المالية و التجارية ، العدد 2، 2004، ص.ص 734-735.

الإجراءات الألمانية لقواعد إدارة الشركات:

لقد قامت مجموعة مبادرة برلين في 06 يونيو 2000 المتكونة من مجموعة أكاديميين متخصصين في قواعد إدارة المؤسسات، بمناقشة معايير الحوكمة التي تمس كلا من مجلس الإدارة، المجلس الرقابي و المساهمين و المستخدمين بالإضافة إلى دور الشفافية و التدقيق في المؤسسات الخاصة، حيث قامت بإصدار مجموعة من المبادئ المتمثلة في:

- منع تضارب المصالح بين أعضاء المجالس الرقابية؛
- توفير الاستقلالية للمدقق الخارجي؛
- الإعلام المبكر لحملة الأسهم بالاجتماعات السنوية؛
- تطبيق الهيكل الرأسمالي القائم على نظام صوت واحد للسهم الواحد؛
- الرفع من المساءلة و الشفافية في البنوك؛¹

ميثاق حوكمة الشركات في ألمانيا (14 جوان 2007)

يتضمن هذا الميثاق كل ما يتعلق بإدارة و رقابة المؤسسات الألمانية المقيدة في البورصة، كما يتضمن مجموعة من المعايير الدولية و الوطنية، حيث يسعى إلى جعل نظام الإدارة شفاف بهدف زيادة الثقة لدى أصحاب المصالح كالمستثمرين و الزبائن، و يتضمن هذا الأخير ما يلي:²

المبدأ الأول: المساهمين و الجمعية العامة

يتضمن هذا المبدأ ما يلي:

فيما يخص المساهمين:

الحق في حضور الجمعية العامة بالإضافة إلى حق التصويت؛

كل سهم يمثل صوت.

¹ Franck bancelle, la gouvernance des entreprises, economica, paris, 1997, p45-46.

² Commission gouvernementale , code allemand de gouvernement d'entreprise, 14 juin 2007.

فيما يخص الجمعية العامة:

يتم تزويدها بالحسابات السنوية و القوائم المالية حتى تتمكن من اتخاذ القرارات فيما يخص تقسيم الأرباح.

المبدأ الثاني: التعاون بين مجلس الإدارة و مجلس المراقبة

يتضمن هذا المبدأ ما يلي:

يتم التعاون فيما بينهما من أجل تحقيق أهداف المؤسسة؛

يتم عقد اجتماعات ما بين مجلس الإدارة و مجلس المراقبة من أجل تحديد استراتيجيات المؤسسة؛

يقوم مجلس الإدارة بتزويد مجلس المراقبة بجميع المعلومات المتعلقة بالمؤسسة.

المبدأ 03: مجلس الإدارة

يتضمن هذا المبدأ ما يلي:

أعمال و مسؤوليات مجلس الإدارة؛

كيفية تعيين مجلس الإدارة و تقديم الحوافز و المكافآت؛

تضارب المصالح.

المبدأ الرابع: مجلس المراقبة

يتضمن هذا المبدأ ما يلي:

أعمال و مسؤوليات مجلس المراقبة؛

الأعمال المخولة لرئيس مجلس المراقبة؛

اللجان التي يقوم المجلس بتكوينها؛

تكوين مجلس المراقبة و الحوافز المقدمة له؛

تضارب المصالح.

المبدأ الخامس: الشفافية

يتضمن هذا المبدأ ما يلي:

المساواة بين حملة الأسهم؛

تقديم المعلومات للمساهمين و المستثمرين في الوقت المناسب؛

المبدأ السادس: المحاسبة و مراجعة القوائم المالية

يتضمن هذا المبدأ ما يلي:

تحضير القوائم المالية من طرف مجلس الإدارة و القيام بفحصها من قبل المدقق الخارجي و مجلس المراقبة.

الفرع الثالث : الحوكمة في فرنسا

لقد قام كلا من المجلس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسيين و الجمعية الفرنسية للمنشآت الخاصة بتأسيس لجنة

قواعد إدارة المؤسسات برئاسة فيينو VIENTOT و ذلك بعد ظهور مجموعة من العوامل المتمثلة في زيادة المساهمين

الأجانب، ظهور صناديق المعاشات، بالإضافة إلى رغبتهم في تحديث سوق المال بباريس ، حيث تم إصدار تقرير

فيينو سنة 1995 و الذي تضمن مجموعة من التوصيات المتمثلة في:

- يجب أن يضم كل مجلس إدارة عضوين مستقلين على الأقل؛
- امتلاك المديرين عدد معقول من أسهم الشركة؛
- أن يتضمن مجلس الإدارة لجنة ترشيح تضم عضو مستقلا واحد على الأقل و رئيس مجلس الإدارة؛
- أن يتضمن كل مجلس لجنة مراجعة، لجنة المكافآت و لجنة التعيينات، بالإضافة إلى الإشارة على عدد الاجتماعات المنعقدة من طرف كل مجلس؛¹
- لا يجوز للمدير التنفيذي و مدير إدارة الموظفين التدخل في لجان مجلس الإدارة؛

¹ غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، دار مكتبة الحامد للنشر و التوزيع، عمان، ط1، 2015، ص81.

- أن يتوفر لدى أعضاء مجلس الإدارة عدد مقبول من الأسهم؛
- الحد في مشاركة الأعضاء التنفيذيين في مجالس غير مجالسهم، حيث حدد لهم المشاركة في خمس مجالس على الأكثر.¹

كما تم إصدار قرار فيينو 02 سنة 1999 و الذي تضمن بدوره مجموعة من التوصيات المتمثلة في:²

- الفصل بين مهام الرئيس و مهام الرئيس التنفيذي؛
- نشر المعلومات المتعلقة بمكافآت فريق الإدارة علنا حتى يتسنى للجميع رؤيتها؛
- نشر المعلومات المتعلقة بحوكمة المؤسسات؛
- يجب أن تتضمن لجنة المكافآت النصف أو الثلث من الأعضاء المستقلة.

تقرير MARINI:

تم إصداره من قبل مجلس الشيوخ سنة 1996 و الذي شكل مجموعة من التوصيات المتمثلة في:³

- إنشاء لجان مستقلة عن مجلس الإدارة؛
- توفير المعلومات للمستثمرين من خلال الإفصاح عن القوائم المالية؛
- إصدار تقارير شهرية عن اجتماعات المساهمين؛
- إنشاء هيئة مستقلة عن مجلس الإدارة تنوب عن المساهمين الذين قرروا عدم التصويت.

¹ عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سبق ذكره، ص 102 .

² Patricia charlety, le gouvernement d'entreprise : évolution en France depuis le rapport de Vienot 1995, revue d'économie financière, n°63, 2001, p 29.

³ عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سبق ذكره، ص 102.

تقرير BOUTON 2002:

تم إصدار هذا التقرير في سبتمبر 2002، برئاسة دانييل بوتون DANIEL BOUTON، حيث حاول كلا من

AFEP, AGREF, MEDEF التركيز على النقاط التالية:¹

- تحسين وظيفة هيئات الإدارة بالأخص لجان التدقيق؛
- مدى ملائمة المعايير و التطبيقات المحاسبية؛
- جودة المعلومة المحاسبية؛
- أهمية أعمال كلا من المدقق الداخلي و الخارجي؛
- علاقة المؤسسة مع مختلف فئات المساهمين؛
- دور و استقلالية ممثلي الأسواق (البنوك ، المحللين الماليين،...الخ).

الفرع الرابع: حوكمة المؤسسات في الدنمارك

نظرا للانهيارات التي شاهدها كبرى الشركات في الدنمارك كشركة الغسل و النسيج الدنماركية (ريش الشمال) و التي قامت بإعلان إفلاسها سنة 1991 و بعد أن اهتزت ثقة المساهمين بسبب أعمال كلا من الرئيس التنفيذي و مجلس الإدارة، قامت لجنة نوري NORBY باتخاذ مجموعة من التدابير و الاحتياطات المتمثلة في الحوكمة و من أهم التوصيات التي جاءت بها هو الفصل بين الإدارة و الرقابة.

حيث سعت الدنمارك من وراء تطبيقها للحوكمة إلى تحسين أداء المؤسسات و تعزيز الثقة في معلوماتها من خلال الإفصاح و الشفافية، الالتزام بالتدقيق الداخلي و الخارجي وزيادة الثقة في السوق من أجل جذب الاستثمارات الأجنبية.

¹ Rapport bouton, pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées, AFEP, MEDEF, AGREF, France , septembre 2002, p03.

من بين أهم التوصيات التي جاء بها تقرير نوري للأوراق المالية منذ 2003 إلى أواخر 2005 ما يلي:

- الإفصاح عن سير النشاطات الاقتصادية؛

- استخدام الأدوات التي تتماشى مع التنمية الدولية.¹

المطلب الثالث : الحوكمة في الدول العربية

الفرع الأول : الحوكمة في لبنان

من بين القوانين التي ساهمت في ظهور الحوكمة بلبنان ما يلي:

- قانون سرية المصارف سنة 1956؛

- مهنة تنظيم خبراء في المحاسبة العالمية سنة 1994؛

- قانون تنظيم المحاسبة الدولية سنة 1996؛

- قانون مراقبة تبيض الأموال: تم إصداره سنة 2002 بالتعاون مع منظمة GAAT (الاتفاقية العامة للتجارة و التعريف الجمركية).

كان هدف لبنان من وراء إصدار هذه القوانين هو جذب الاستثمارات الأجنبية و الانفتاح على الأسواق العالمية.²

عند تعرض المؤسسات اللبنانية للمشاكل المتمثلة في سيطرة كبار المساهمين على ملكية المؤسسات و مجلس الإدارة، عدم احترام صغار المساهمين (أقلية الأسهم)، اقتصار قرار مجلس الإدارة على الرئيس فقط ، قام مركز المشروعات الدولية الخاصة بعقد منتدى إقليمي ثاني للحوكمة بيروت في جوان 2014 لتحديد مبادئ الحوكمة المتمثلة في:

- اعتبار الحوكمة الركيزة التي تدفع بالدول إلى التطور و النمو الاقتصادي؛

- تطبيق مبادئ الحوكمة ، معايير المحاسبة و كذا معايير التدقيق الدولية.

¹ صبري أحمد شبلي، مبادئ الحوكمة و تطبيقاتها في دول مختارة الدفارك و لبنان، دار العربية للموسوعات، ط2014، ص.ص 16-17.

² صبري أحمد شبلي، مرجع سبق ذكره، ص.ص 18-19.

كما قامت الجمعية اللبنانية سنة 2006 بإصدار النظام اللبناني للإدارة الرشيدة و الحوكمة حيث ركزت على التزامات المساهمين و حقوقهم ، هيكلية مجلس الإدارة و مسؤولياته و كذلك اللجان المكونة له.¹

الفرع الثاني: حوكمة المؤسسات في مصر

لقد مرت التجربة المصرية للحوكمة بعدة مراحل تتمثل في:²

- تنظيم مؤتمر وطني عام 2001 " مستقبل الاقتصاد المصري في ظل ممارسات حوكمة الشركات " من طرف الجمعية المصرية للإدارة المالية بالتنسيق مع المركز المصري للدراسات الاقتصادية و برعاية البنك الدولي ووزارة التجارة الخارجية، و الذي نتجت عنه مجموعة من التوصيات المتمثلة في:

- تأسيس معهد إقليمي للمديرين بهدف نشر التوعية حول تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.
- وضع هيكل تنظيمي لمعهد أو مركز للحوكمة في مصر حتى تتمكن المؤسسات المسجلة في بورصتي القاهرة و الإسكندرية من إتباعه.

كما قام البنك الدولي بالتعاون مع منظمة التعاون الاقتصادي بإجراء دراسة يتم فيها تقييم مدى تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة المنصوص عليها من قبل منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية سنة 1999.

كما قامت هيئة سوق المال بإنشاء إدارة لحوكمة المؤسسات لتقييم تنفيذ المؤسسات لتوصيات البنك الدولي فيما يخص مبادئ حوكمة المؤسسات.

و في 2005 قامت إدارة حوكمة المؤسسات التابعة لهيئة سوق المال بإصدار دليل قواعد و معايير حوكمة المؤسسات بجمهورية مصر العربية.

¹ حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي و الإداري : قراءة تحليلية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، مجلد 5 ، العدد 01، 2018، ص98.

² محمد البشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة-دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال في الفترة الزمنية 2008-2013، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، 2016-2017، ص.ص 71-72.

تعهدت الهيئة العامة لسوق المال في نوفمبر 2006 بإتباع دليل مبادئ حوكمة المؤسسات الصادر عن وزارة الاستثمار في أكتوبر 2005 ووضعه حيز التنفيذ ابتداء من 01 جانفي 2007.

دليل قواعد و معايير حوكمة المؤسسات بجمهورية مصر العربية:

لقد قام مركز المشروعات الخاصة سنة 2005 بالمشاورة مع خبراء مصريين في مجال المحاسبة بإصدار ما يسمى بدليل قواعد و معايير حوكمة الشركات لجمهورية مصر العربية، وذلك حتى تتمكن المؤسسات المصرية بإتباعها نظرا لما تحققه من إيجابيات على مستوى المؤسسات بشكل خاص و الاستثمار بشكل عام.

لقد تضمن الدليل مجموعة من القواعد التي تخص:¹

- 1- نطاق تطبيق هذه القواعد.
- 2- الجمعية العامة.
- 3- مجلس الإدارة.
- 4- إدارة المراجعة الداخلية.
- 5- مراقب الحسابات.
- 6- لجنة المراجعة.
- 7- الإفصاح عن السياسات الاجتماعية.
- 8- قواعد تجنب تعارض المصالح.
- 9- قواعد الحوكمة بالنسبة للشركات الأخرى.

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، دليل قواعد و معايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية، القاهرة، أكتوبر 2005، ص.5-19.

الفرع الثالث: حوكمة المؤسسات في المغرب

لقد بدأ الاهتمام بحوكمة المؤسسات في المغرب سنة 1993 عندما تم حوصصة بورصة كازابلانكا و تحديثها، ففي سنة 1995 ألزم قانون الشركات استقلالية مجالس الإدارة بالإضافة إلى ضرورة وجود مجلس إشرافي و لجنة الإدارة لتحقيق الشفافية في المعلومات من خلال الإفصاح و احترام حقوق أقلية الأسهم، ففي سنة 2003 تم إنشاء ما يسمى بشركة إيداع مركزية للأوراق المالية قصد مراقبة مدى تنفيذ المعايير الدولية ،أما في سنة 2004 تم إجراء دراسة على 40 مؤسسة مغربية مختلفة القطاعات من طرف الاتحاد العام للمنشآت المغربية لقياس مدى تطبيق حوكمة المؤسسات.¹

ففي سنة 2008 تم إصدار دليل الحوكمة المغربي الذي يهدف إلى تحسين أداء المؤسسات و الرفع من قيمتها و كذا تعزيز ثقة أصحاب المصالح من خلال الشفافية و جودة المعلومة المالية بالإضافة إلى احترام حقوق المساهمين، الرفع من تنافسية المؤسسات و تحسين سوق رأس المال.²

الفرع الثالث: حوكمة المؤسسات في المملكة العربية السعودية

لقد مرت التجربة السعودية بعدة مراحل تتمثل في:³

بعد انعقاد الندوة العاشرة بجامعة الملك سعود سنة 2001 و التي تناولت الإفصاح المحاسبي و الشفافية كأداة لدعم الرقابة و المبادلة في المؤسسات السعودية و التي تم فيها التطرق إلى مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في المملكة السعودية، و على هذا الأساس قامت هيئة المحاسبة للمحاسبين القانونيين بإصدار مشروع معيار المراجعة الداخلية و قواعد السلوك المهني و القواعد المنظمة لعمل لجان المراقبة بشركات المساهمة.

¹ عدنان قباجة و آخرون، تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية، 2008، ص.ص 19-20.

² Commission nationale de gouvernance d'entreprise, code marocain, bonne pratique de gouvernance d'entreprise, CGEM, mars 2008, p.p 8-9.

³ محمد البشير بن عمر، مرجع سبق ذكره، ص 73.

صدور قرار مجلس الوزراء رقم 235 بتاريخ 20 أوت 1425هـ و الذي ينص على ضرورة توفير خلية التدقيق الداخلي و أن تكون تابعة مباشرة للمدير العام.

قيام مجلة المحاسبة بشرح مفهوم الحوكمة و مدى ضرورة تطبيقها في المملكة العربية السعودية.

إصدار قرار وزاري رقم 2217 في 1 نوفمبر 1423هـ و الذي ينص على ما يلي:

تأكيد المدير الرئيسي على شفافية القوائم المالية و خلوها من ظاهرة الغش و التدليس؛

إصدار الشركة تأكيد ربع سنوي يتضمن مدى التزام و احترام أعضاء مجلس الإدارة و المدراء و الموظفين و زوجاتهم

و أقاربهم من الدرجة الثانية بالقواعد المنظمة لتداول أسهم شركات المساهمة و تعاليم تداولها؛

تأكيد مدقق الحسابات للتأكيد الربع السنوي المذكور أعلاه.

إصدار مجلس هيئة السوق المالية قرار في 12 نوفمبر 2006 يتضمن مدى أهمية تطبيق مفهوم الحوكمة و إمكانية

هذا الأخير من تطوير السوق المالي.

الفرع الرابع: حوكمة الشركات في الجزائر

لقد بدأ اهتمام الجزائر بحوكمة المؤسسات في جويلية سنة 2007 بعد انعقاد الملتقى الدولي " الحكم الرشيد

للمؤسسات " و الذي سعت من خلاله إلى التعريف بالحوكمة و التطرق لأهميتها، و انطلاقا من هذا الملتقى ظهر

ما يسمى بالميثاق الجزائري للحكم الرشيد للمؤسسة ، و الذي تم دعمه من قبل السلطات العمومية المتمثلة في

وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و الصناعات التقليدية، حيث تم إعدادها في الفترة الممتدة ما بين نوفمبر

2007 و نوفمبر 2008 بمساهمة كلا من الوزارة السابقة الذكر و فريق العمل للحكم الرشيد بالجزائر Goal 08

من خلال الاعتماد على مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية لسنة 2004 مع الأخذ بعين الاعتبار

خصوصيات المؤسسة الجزائرية، تم إصداره في مارس 2009.¹

¹ ميثاق الحكم الرشيد للمؤسسة في الجزائر، الصادر في 2009، ص13.

مبادئ الميثاق الجزائري للحكم الرشيد:

لقد نص الميثاق الجزائري للحكم الرشيد على المبادئ التالية:¹

الإنصاف: توزيع الحقوق و الواجبات بكل إنصاف بين الأطراف الفاعلة في المؤسسة مع احترام الامتيازات و الالتزامات الناجمة عنها.

الشفافية: توضيح الحقوق و الواجبات و مختلف المسؤوليات و الالتزامات الناجمة عنها.

المسؤولية: توضيح مسؤوليات و أهداف كل فرد.

التبعية: كل طرف فاعل في المؤسسة مسئول أمام الطرف الآخر عن الممارسات المسئول عنها.

و لدعم الميثاق الجزائري للحكم الرشيد قامت الجزائر بإصدار نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية و الإبلاغ المالي IAS/IFRS.

¹ نفس المرجع سبق ذكره، ص 27.

خلاصة الفصل الأول :

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى مفهوم حوكمة المؤسسات باعتبارها مفهوم حديث غزى دول العالم و أثار اهتمام الباحثين و المنظمات المهنية، خاصة بعد الأزمات و التعثرات التي عرفتتها كبرى شركات العالم كشركة أنرون و وورلدكوم.

يتطلب تطبيق مفهوم الحوكمة مجموعة من الآليات داخلية كانت أم خارجية و التي تسهر على التطبيق الجيد لمبادئها و كذا حماية حقوق المساهمين و أصحاب المصالح، بالإضافة إلى تحقيق الشفافية و المصداقية في المعلومة المالية.

كما قامت العديد من الدول بإصدار مجموعة من التقارير و التوصيات كتقرير كدبوري و سارينز أكسلي.

كما لاحظنا أن توجه الجزائر نحو الحوكمة كان في سنة 2007 بعد انعقاد أول مؤتمر في هذا المفهوم لتقوم بعدها بإصدار ميثاق الحكم الراشد.

الفصل الثاني

جودة التدقيق الخارجي

تمهيد:

بعد الفضيحة التي عرفها مكتب ارثير أندرسون للتدقيق الذي قام بتدقيق شركة انرون و التي عرفت بدورها انخيار مالي، و التي انجر عنها تزعزع ثقة المؤسسات في سمعة المكتب، أصبح الباحثون يهتمون بمفهوم جديد ألا وهو جودة التدقيق الخارجي، الأمر الذي دفع بنا إلى طرح التساؤل التالي ما المقصود بجودة التدقيق و كيف يمكن قياسها أو الحكم عليها؟

و للإجابة إلى التساؤل التالي قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول : سنتعرف من خلاله إلى تطور مفهوم التدقيق و كذا مختلف المعايير التي تحكم مهنة التدقيق.

المبحث الثاني: سنتطرق من خلاله إلى مفهوم جودة التدقيق الخارجي و كذا مختلف المقاييس المستخدمة لقياسها.

المبحث الأول: الإطار الفكري للتدقيق الخارجي

يعد التدقيق الخارجي وسيلة من بين الوسائل التي تلجأ إليها أغلب المؤسسات و مختلف الهيئات المنتجة للقوائم

المالية للتأكد من صحة و مصداقية المعلومة المالية التي تحتويها.

حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى تطور مفهوم التدقيق، بالإضافة إلى مختلف المعايير التي نصت عليها الهيئات

و في الأخير نتطرق إلى المنهجية المتبعة في التدقيق.

المطلب الأول : عموميات حول التدقيق الخارجي

الفرع الأول : التطور التاريخي للتدقيق

يبين الجدول أدناه المراحل التي مر عبرها التدقيق و المتمثلة في:

الجدول 01-02 : التطور التاريخي للتدقيق

الفترة	الآمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 م	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، كاتب.	المعاقبة على اختلاس الأموال . حماية الأموال.
من 1700 م إلى 1850 م	الحكومة، المحاكم التجارية و المساهمين.	المحاسب.	معاقبة و منع الغش . حماية الأصول.
من 1850 م إلى 1900 م	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 م إلى 1940 م	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة.	تجنب الغش و الأخطاء الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 م إلى 1970 م	الحكومة ، البنوك و المساهمين.	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة.	الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 م إلى 1990 م	الحكومة ، هيئات أخرى	شخص مهني في المحاسبة	الشهادة على نوعية نظام

و التدقيق و الاستشارة . المعايير المحاسبية و معايير التدقيق .	و التدقيق و الاستشارة . المعايير المحاسبية و معايير التدقيق .	و المساهمين .	
الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي .	شخص مهني في المحاسبة و التدقيق و الاستشارة .	الحكومة ، هيئات أخرى و المساهمين .	من 1990م إلى يومنا هذا

المصدر : محمد التواهي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، 2005، ص ص 7-8.

الفرع الثاني: تعريف التدقيق الخارجي

حسب جمعية المحاسبة الأمريكية يعرف التدقيق الخارجي على أنه " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقديمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل النتائج للأطراف المعنية".¹

كما يعرف على أنه " فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحص انتقادي منظم، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة و مدى تصوير أعمالها من ربح و خسارة عن تلك الفترة".²

كما يعرف على أنه " فحص منتظم من قبل شخص في محايد للدفاتر و السجلات و المستندات و الحصول على الأدلة و القرائن اللازمة لإبداء رأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية و كفاءة الإدارة في استغلال

¹ أحمد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر و التوزيع، ط01، 2015، ص09.

² إيهاب نظمي إبراهيم ، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة و تطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، 2009، ص17.

الموارد المتاحة لديها".¹

عرفه **BANMOULT ET GERMOND** على أنه " اختبار في من طرف مهني، مؤهل و مستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية و مصداقية المعلومة المالية المقدمة من طرف المؤسسة، على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف ، و على مدى احترام المبادئ و القوانين المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات و الوضعية المالية و نتائج المؤسسة".²

انطلاقاً من التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الخارجي عبارة عن فحص انتقادي يقوم به شخص مؤهل للتأكد من صدق حسابات المؤسسة و الخروج برأي في محايد عن سلامة و مصداقية القوائم المالية.

الفرع الثالث : أهداف التدقيق الخارجي

يهدف التدقيق الخارجي بشكل رئيسي إلى إبداء رأي في محايد حول مصداقية القوائم المالية و مدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، بالإضافة إلى التأكد من ظاهرة الغش و التزوير من خلال تحقيق الأهداف التالية:³

التأكد من الموجودات؛

التأكد من الملكية و التقييم؛

التأكد من مصداقية العمليات المالية؛

التأكد من الإفصاح المحاسبي.

كما يعمل التدقيق الخارجي على:⁴

مساعدة إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات و وضع الاستراتيجيات؛

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، ط2، 02، 2009، ص14.

² أحمد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 10.

³ عبيد سعد الشرم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات ، الأمين للنشر و التوزيع، ط3، 2011، ص12.

⁴ زوهري جليمة ، أثر الإصلاحات المحاسبية و المالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد04، 2016، ص56.

تسهيل مهمة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛

متابعة الإدارة لمدى تنفيذ خططها مع تحديد الانحرافات و طرق معالجتها؛

تقييم النتائج المتوصل إليها مقارنة بما تم التخطيط له؛

تحقيق الكفاية الإنتاجية من خلال الإدارة الرشيدة لجميع أنشطة المؤسسة؛

بلوغ أفراد المجتمع أكبر قدر ممكن من الرفاهية.

إلا أن الوصول للأهداف السالفة الذكر مرت بعدة مراحل نذكرها في الجدول أدناه:

الجدول 02-02: التطور التاريخي لأهداف التدقيق، مدى الفحص و أهمية الرقابة الداخلية

الفترة	الهدف من التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1900	اكتشاف التلاعب و الاختلاس و الأخطاء.	تفصيلي.	غير مهمة.
1905-1940	تحديد مدى سلامة المركز المالي و صحة اكتشاف التلاعب و الأخطاء.	اختباري.	بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية.
1940-1960	تحديد مدى سلامة المركز المالي و صحة اكتشاف التلاعب و الأخطاء.	اختباري.	اهتمام قوي و جوهري.
1960 إلى يومنا هذا	مراقبة الخطط و تقييم نتائج الأعمال و تحقيق الرفاهية الاجتماعية.	اختباري.	أهمية جوهريّة.

المصدر: محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة للنشر و التوزيع،

عمان، ط01، 2009، ص20.

الفرع الرابع: أنواع التدقيق الخارجي

ينقسم التدقيق إلى 3 أنواع نذكرها:

التدقيق الإلزامي : تدقيق إجباري فرضه القانون على المؤسسات الاقتصادية ، يقوم بهم محافظ الحسابات .

التدقيق الاختياري أو التعاقدية: يتم بطلب من الجهات الداخلية أو الخارجية للمؤسسة ، يقوم به شخص محترف .

الخبرة القضائية: يتم بطلب من المحكمة ، و يقوم به شخص محترف.¹

سوف نتطرق من خلال الجدول أدناه إلى أهم الاختلافات التي يتميز بها كلا من التدقيق الإلزامي ، التعاقدية و الخبرة القضائية .

جدول 02- 03: مقارنة بين أنواع التدقيق

المميزات	تدقيق إلزامي	تدقيق تعاقدية	الخبرة القضائية
طبيعة الحجم	مؤسسية ، ذات طابع عمومي .	تعاقدية .	تحدد من طرف المحكمة .
التعيين	المساهمين .	المديرية العامة أو مجلس الإدارة .	المحكمة .
المهدف	المصادقة على مصداقية الحسابات و الصورة الفوتوغرافية .	المصادقة على مصداقية الحسابات .	إعلام العدالة و إرشادها حول الأوضاع المالية و المحاسبية . تقديم مؤشرات بالأرقام .
مدة التدخل	مهمة دائمة على حسب مدة التعيين القانونية .	مهمة محددة على حسب الاتفاقية .	ظرفية يحددها القاضي .
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة و المساهمين .	تامة من حيث المبدأ .	تامة اتجاه الأطراف .

¹ محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط03 ، 2008 ، ص27 .

مبدأ عدم التدخل في التسيير.	احترام تام.	احترام مبدئي مع تقديم الإرشادات.	احترام تام.
إرسال التقارير	مجلس الإدارة و الجمعية العامة.	المديرية العامة و مجلس الإدارة.	القاضي المكلف بالقضية.
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة و محافظي الحسابات.	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية.	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء.
اختيار وكيل	نعم .	لا .	غير مطلوب.
الالتزام	بحسب الوسائل.	بحسب الوسائل و النتائج حسب نوع المهمة.	بحسب النتائج مبدئيا.
المسؤولية	مدنية ، جنائية، تأديبية.	مدنية ، جنائية، تأديبية.	مدنية ، جنائية، تأديبية.
التسريح	عادة من طرف القضاء بطلب المؤسسة.	محددة في العقد.	من طرف القاضي المشرف على الخبرات.
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد.	اقترح من الخبير يحدد من طرف القاضي.
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية.	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات.	على حسب حاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: محمد بوتين ، المراقبة و مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط03، 2008، ص

29.

الفرع الخامس: أهمية التدقيق الخارجي

للتدقيق الخارجي أهمية كبيرة نظرا للفوائد التي يقدمها لمختلف الجهات ذات العلاقة بالمؤسسة سواء كانت

داخلية أو خارجية و المتمثلة في:¹

¹ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري و العملي، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن، ط01، 2009، ص 12-13.

إدارة المؤسسة: يساعد التدقيق الخارجي الإدارة في اتخاذ القرارات و التخطيط للمستقبل، و ذلك من خلال مصادقته على مصداقية و شفافية القوائم المالية.

الملاك و المستخدمين: تساهم مصادقة المدقق الخارجي على القوائم المالية على طمأننة الملاك و المستخدمين، حيث تقوم هذه الفئة باستخدامها من أجل التعرف على الوضع المالي للمؤسسة لاتخاذ القرارات و الاستثمار.

الهيئات الحكومية: تعتمد الهيئات الحكومية على القوائم المالية المصادق عليها للتأكد من الأنشطة الاقتصادية، فرض الضرائب و تحديد مبلغ الإعانات المالية.

رجال الاقتصاد: يعتمد رجال الأعمال على القوائم المالية المصادق عليها من أجل تحليلها لتحديد الدخل القومي و المخططات الاقتصادية.

نقابات العمال: تقوم نقابات العمال بتحديد السياسة العامة للأجور و توفير المزايا للعمال من خلال الاعتماد على القوائم المالية المصادق عليها.

أهمية التدقيق في تخصيص الموارد: يساهم التدقيق الخارجي في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل طريقة ممكنة و بالكمية المطلوبة بالإضافة إلى جذب الموارد النادرة بفضل البيانات المحاسبية المصادق عليها.

أهمية التدقيق بالنسبة للاقتصاد القومي: يساهم التدقيق في مساعدة الدولة في بناء سياستها الاقتصادية و معالجة الانحرافات و الوصول للكفاية الإنتاجية من خلال الاستخدام الأمثل لمواردها ، بالإضافة إلى تحقيق الرفاهية الاقتصادية الاجتماعية.

المطلب الثاني : معايير التدقيق الخارجي

الفرع الأول : معايير التدقيق المتعارف عليها

تمثل معايير التدقيق المتعارف عليها في: ¹

المعايير العامة: و يقصد بها المعايير الشخصية التي تلمس الصفات الشخصية للمدقق و المتمثلة في:

1- المؤهل العلمي و العملي 2- الاستقلالية 3- العناية المهنية اللازمة

1- المؤهل العلمي و العملي: حيث يجب أن يتوفر لدى المدقق التأهيل العلمي في مجال المحاسبة و

التدقيق و كذا الخبرة حتى يتمكن من ممارسة المهمة بأفضل طريقة ممكنة.

2- الاستقلالية: من بين الشروط الأساسية الواجب توفرها في المدقق، و يتضمن هذا المعيار ثلاثة أبعاد

المتتمثلة في:

1-2 الاستقلالية في إعداد برنامج التدقيق: أي التمتع بالحرية التامة عند تحديد برنامج التدقيق.

2-2 الاستقلالية في مجال الفحص: أي عدم التعرض لضغوطات أو تدخلات عند اختيار السجلات أو

العمليات المحاسبية التي سيتم فحصها، و يتضمن هذا الشرط عدة جوانب:

- حصول المدقق على حقه الكامل في فحص جميع سجلات و دفاتر المؤسسة و كذا فروعها؛

- مساعدة الموظفين للمدقق أثناء القيام بعملية الفحص؛

- لا يحق للإدارة أن تفرض على المدقق السجلات الواجب فحصها؛

- الاستقلال التام للمدقق و ابتعاده عن تحقيق مصالحه الشخصية.

3-2 الاستقلالية عند إعداد التقرير: يجب على المدقق أن يبدي رأيه الفني حول مصداقية القوائم المالية بكل

استقلالية ، و يتوفر هذا المعيار على عدة جوانب:

¹ أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص.ص 22،23،24،25.

- يجب أن يتضمن التقرير جميع الحقائق و العناصر المهمة الواجب ذكرها؛
 - تجنب استخدام العبارات و الكلمات الغامضة؛
 - لا يحق للإدارة أن تتدخل في المدقق عند كتابة التقرير.
- 3 - العناية المهنية اللازمة:** من بين المعايير الأساسية الواجب توفرها لدى المدقق، حيث تتطلب عملية التدقيق مهارة خاصة و مستوى أداء معين، كما يجب عليه أن يلتزم بالقوانين و التشريعات المنصوص عليها.
- من بين الشروط الواجب توفرها في المدقق الحكيم ما يلي:
- التنبؤ بالأخطار المحتمل وقوعها عند القيام بمهمة التدقيق و التي قد تلحق الضرر بالآخرين؛
 - أن يكون مستعد للظروف و العراقيل التي قد تواجهه أثناء التخطيط لعملية التدقيق أو عند القيام بعملية الفحص؛
 - الاستفسار عن جميع العمليات أو السجلات المشكوك فيها؛
 - قيام المدقق بدورات تكوينية أو المشاركة في برامج من أجل تطوير مهارته خاصة فيما يتعلق باكتشاف الأخطاء و التلاعب.

الفرع الثاني: المعايير الدولية للتدقيق ISA

1- تعريفها:

معايير يتم إصدارها من قبل مجلس معايير التدقيق و التأكد الدولية IAASB التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC و تعرف على أنها " إطار متجانس و قابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية و التي

لا تتعارض بالمرّة مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية و لا تحرم أي دولة من إصدار معايير تدقيق وطنية خاصة بها".¹

2- أهداف و أهمية المعايير الدولية للتدقيق:²

1-2 أهداف المعايير الدولية للتدقيق:

تهدف المعايير الدولية للتدقيق إلى النقاط التالية:

- التحسين و الرفع من مستوى المهنيين؛
- توضيح مختلف الإجراءات الواجب إتباعها عند القيام بمهمة التدقيق؛
- إرشاد المدققين عند القيام بمهمة التدقيق.

2-2 أهمية المعايير الدولية للتدقيق:

لمعايير التدقيق الدولية أهمية كبرى تتمثل في :

- تعد بمثابة تكملة للمعايير الوطنية؛
- خلق روح التعاون بين المكاتب الوطنية و الدولية للتدقيق؛
- تعتبر أساس التوحيد كونها كانت نتيجة للتغيرات التي طرأت في العالم كالعولمة، تحرير التجارة الدولية و تكنولوجيا المعلومات؛.
- تتميز بالتجانس مقارنة بالمعايير الوطنية للعديد من الدول؛
- لقد أوجب انتشار الشركات المتعددة الجنسيات في دول العالم الاعتماد على معايير التدقيق الدولية عند القيام بتدقيق حساباتها.

¹ بجلولي نور الهدى ، مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية (200-299) في تعزيز المبادئ و المسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي دراسة تقييمية من منظور محافضي الحسابات في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، مجلد18، العدد01، 2018، ص197.

² صنهاجي هبة و آخرون، أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة التدقيق الخارجى، مجلة العلوم الإدارية و المالية، مجلد01، عدد2017، ص.ص426-427.

3- معايير التدقيق الدولية:

سنحاول من خلال الجدول أدناه المعايير الدولية للتدقيق وفق آخر إصدار لها:

الجدول 02-04: معايير التدقيق الدولية

الصفة	رمز المعيار	اسم المعيار
معايير الأمور التمهيدية	ISA 100	مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق.
	ISA 110	إطار المصطلحات.
	ISA 120	إطار المعايير الدولية للتدقيق.
معايير المسؤوليات	ISA 200	الأهداف العامة للمدقق المستقل عند تنفيذ عملية التدقيق.
	ISA 210	أجل أو شروط المهمة أو شروط التكليف بالتدقيق.
	ISA 220	الرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية.
	ISA 230	توثيق مهمة التدقيق.
	ISA 240	مسؤولية المدقق فيما يتعلق بأعمال الغش عند تدقيق القوائم المالية.
	ISA 250	مراعاة القوانين و الأنظمة عند تدقيق القوائم المالية.
	ISA 260	الاتصال مع مسؤولي المؤسسة أو الحكومة.
	ISA 265	الاتصال مع القائمين على الحكومة و الإدارة في حالة ضعف التدقيق الداخلي.
	ISA 300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية.
معايير التخطيط	ISA 315	التعرف على المؤسسة و محيطها من أجل تحديد الخطر.
	ISA 320	الأهمية النسبية في تخطيط و تنفيذ عملية التدقيق.

إجابات المدقق فيما يتعلق بتقييم المخاطر.	ISA 330	
العوامل الواجب أخذها عند تدقيق المؤسسات التي تتعامل مع مؤسسات خدمية.	ISA 402	معايير نظام الرقابة الداخلية
تقييم الانحرافات.	ISA 450	
أدلة الإثبات .	ISA 500	معايير أدلة الإثبات
أدلة الإثبات (اعتبارات خاصة لبنود محددة).	ISA 501	
مصادقات خارجية.	ISA 505	
الأرصدة الافتتاحية.	ISA 510	
الإجراءات التحليلية.	ISA 520	
العينات.	ISA 530	
التقديرات المحاسبية.	ISA 540	
الأطراف ذات العلاقة.	ISA 550	
الأحداث اللاحقة.	ISA 560	
استمرارية النشاط.	ISA 570	
التصريحات المكتوبة.	ISA 580	
تدقيق القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مدققي الفروع.	ISA600	معايير الاستفادة من عمل الآخرين
استعمال أعمال المدقق الداخلي.	ISA 610	
استعمال المدقق لأعمال الخبير.	ISA 620	
الرأي و التقرير حول القوائم المالية.	ISA 700	معايير استنتاجات التدقيق و إصدار التقرير.
التعبير عن رأي مدقق في تقرير المدقق المستقل.	ISA 705	
المعلومات المقارنة و القوائم المالية المقارنة.	ISA 710	
مسؤولية المدقق فيما يتعلق بمعلومات مقدمة في وثائق تحتوي على قوائم مالية تم تدقيقها.	ISA 720	

تدقيق قوائم مالية معدة طبقا لمرجعيات ذات طابع خاص.	ISA 800	معايير تتعلق بمجالات متخصصة.
تدقيق قوائم مالية شاذة و عناصر و حسابات و بنود خاصة لقوائم مالية.	ISA 805	
إصدار تقرير ملخص حول القوائم المالية.	ISA 810	

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على سعد بن البار، قربة معمر، مدى توافق المعيار الجزائري للأحداث اللاحقة و المعيار الدولي للتدقيق في ظل الإصلاحات المحاسبية و معايير التدقيق الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، مجلد 11، العدد 01، 2010، ص.ص 100-101.

الفرع الثالث : المعايير الجزائرية للتدقيق

I. المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016

يضم هذا المقرر 4 معايير جزائرية تتمثل في:

المعيار الجزائري رقم 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق.

المعيار الجزائري رقم 505: التأكيدات الخارجية.

المعيار الجزائري رقم 560: الأحداث اللاحقة.

المعيار الجزائري رقم 580: التصريحات الكتابية.

1-1 المعيار الجزائري رقم 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

يتضمن هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص اتفاه مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام ممارسته لمهمة التدقيق، حيث يجب على المدقق قبل الشروع في ممارسة المهمة التأكد من موافقة المؤسسة على شروطه في رسالة مهمة.

كما تضمن المعيار الشروط المسبقة للتدقيق : حيث يجب أن ينطبق المرجع المحاسبي مع خصائص و أهداف المؤسسة بالإضافة إلى ضرورة وضع نظام رقابة داخلية فعال من طرف الإدارة، كما يتوجب على الإدارة أن لا تتدخل في أعمال المدقق فيما يخص أعمال الفحص و المراقبة.

كما أوجب هذا المعيار تدوين أحكام مهمة التدقيق في رسالة مهمة، من أهم محتوياتها ما يلي:

- هدف و نطاق التدقيق؛
- مسؤوليات الإدارة؛
- مسؤوليات المدقق؛
- المرجع المحاسبي المطبق؛
- مخطط تنفيذ مهمة التدقيق.¹

2-1 المعيار الجزائري رقم 505: التأكيدات الخارجية

يتناول هذا المعيار التأكيدات الخارجية التي يستخدمها المدقق من أجل الحصول على إثباتات ذات مصداقية. فالتأكيد الخارجي عبارة عن دليل مثبت يكون في شكل ورقي، الكتروني أو بشكل آخر، و هناك نوعين: طلب تأكيد مستعجل (إيجابي): و الذي يتوجب على الغير الرد المباشر لتأكيد أو نفي ما جاء في طلب المدقق، أو بتقديم معلومات مطلوبة.

طلب تأكيد ضمني (سلي): حيث يتوجب على الغير الرد المباشر على المدقق فقط في حالة نفي ما ورد في الطلب.

كما يتوجب على المدقق الرقابة على طلب التأكيد، من خلال:

- تحديد المعلومات الواجب التأكد منها.

¹ وزارة المالية، المجلي الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002، 04 فيفري 2016، ص.ص 2،3.

- اختيار الأشخاص المؤهلين عند طلب التأكيدات الخارجية.
 - متابعة طلبات التأكيد الخارجية.
- أما في حالة رفض الإدارة طلبات التأكيد الخارجية، يقوم المدقق بالتحري عن السبب، ففي حالة ما إذا كان الرفض مقنع يقوم باختيار أساليب تدقيق أخرى.
- و في حالة عدم تلقي الرد يقوم المدقق بإتباع أساليب تدقيق أخرى.¹

3-1 المعيار الجزائري رقم 560: الأحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات

- يتضمن هذا المعيار التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مهمة التدقيق، فالكشوفات المالية تتأثر ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات.
- تعرف الأحداث اللاحقة بالأحداث التي تقع بين تاريخ الكشوفات المالية و تاريخ تقرير المدقق.
- تتمثل أهداف المدقق في إطار هذا المعيار في:
- الحصول على الإثباتات الكافية التي تقع بين تاريخ الكشوفات المالية و تاريخ تقرير المدقق، و التأكد من أنها تمت وفق المنهج المحاسبي المطبق؛
 - المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره و التي كانت من المحتمل أن تحدث
- تعديلات على تقريره.²

4-1 المعيار الجزائري رقم 580: التصريحات الكتابية

- يتضمن هذا المعيار التصريحات الكتابية الواجب الحصول عليها من طرف الإدارة للمدقق عند تدقيقه للقوائم المالية.

تعرف التصريحات الكتابية على أنها عنصر مقنع من المعلومات الضرورية للمدقق في إطار تدقيقه للقوائم المالية.

¹ وزارة المالية، المجلي الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002، 04 فيفري 2016، ص.ص 2،3.

² وزارة المالية، المجلي الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002، 04 فيفري 2016، ص.2.

يهدف المدقق من خلال حصوله على التصريحات الكتابية إلى:

- التأكد من قيام الإدارة بمسؤولياتها؛
- تعزيز العناصر المقنعة المتعلقة بالقوائم المالية أو بالتأكدات التي تتضمنها.
- يستطيع المدقق أن يطلب تصريحات كتابية أخرى في الحالات التالية:
- الإعلام عن النقائص التي طرأت على المراجعة الداخلية و التي قد تؤثر على المعلومة المالية؛
- غياب رأي أو موقف هيئات المراقبة أو الهيئات الوصية و التي تؤثر على عرض الحسابات و طرق تقييمها؛

- الدعاوى و النزاعات التي قد تؤثر على القوائم المالية؛
- الإعلام بالمعلومات المحاسبية المالية الموجهة للشركاء أو المساهمين.¹

II. المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016:

يتضمن هذا المقرر 04 معايير تتمثل في:

المعيار الجزائري رقم 300: تخطيط تدقيق الكشف المالية.

المعيار الجزائري رقم 500: العناصر المقنعة.

المعيار الجزائري رقم 510: مهام التدقيق الأولية (الأرصدة الافتتاحية).

المعيار الجزائري رقم 700: تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشف المالية.

1-2 المعيار رقم 500: العناصر المقنعة

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المتعلقة بتحديد إجراءات التدقيق التي سيقوم بإتباعها للحصول على الأدلة

الكافية قصد الوصول إلى نتائج معقولة يركز عليها عند تقديم الرأي.

¹ وزارة المالية، المجلي الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002، 04 فيفري 2016، ص.ص 2، 3.

عرف هذا المعيار العناصر المقنعة على أنها تلك المعلومات التي يجمعها المدقق قصد الوصول لنتائج يركز عليها عند تقديم الرأي ة تتضمن ما يلي:

- المعلومات المحاسبية القاعدية (ميزان المراجعة، دفتر الأستاذ، دفتر اليومية) و التي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية.

- المعلومات الأخرى المجمعة كمحاضر الاجتماع، التأكيدات الخارجية، دليل المراقبة الداخلية،..إلخ.

تتمثل العناصر المقنعة ذات المصدقية فيما يلي:

- العناصر المتحصل عليها من مصادر خارجية؛

- الملاحظات العينية للمدقق؛

- الوثائق سواء كانت ورقية أو الكترونية؛

- الوثائق الأصلية.

كما تضمن هذا المعيار الإجراءات الواجب إتباعها للحصول على العناصر المقنعة المتمثلة في:

- تفتيش التسجيلات أو الوثائق؛

- تفتيش الأصول العينية؛

- الملاحظات المادية؛

- طلب المعلومات؛

- طلب التأكيدات الخارجية؛

- المراقبة الحسابية؛

- إعادة التنفيذ؛

- إجراءات تحليلية.¹

2-2 المعيار الجزائري رقم 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق الواجب إتباعها عند التخطيط لتدقيق الكشوف المالية.

يساعد التخطيط لمهمة التدقيق المدقق في:

- التعرف على الأخطار المحتمل وقوعها من أجل حلها في الوقت المناسب؛

- جعل مهمة التدقيق أكثر كفاءة؛

- اختيار الفريق المكلف بالمهمة ذو خبرة و كفاءة؛

- التسيير و الإشراف على فريق التدقيق.²

3-2 المعيار الجزائري رقم 510: مهام التدقيق الأولية (الأرصدة الافتتاحية)

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق نحو الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.

يقصد بالأرصدة الافتتاحية المبالغ المتواجدة في البداية.

تتميز مهمة التدقيق الأولية بالمهمة التي:

- لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف مدقق سابق.

يهدف المدقق في مهمة التدقيق الأولية إلى جمع العناصر الكافية التي تسمح له بالتأكد من أن:

- نقل أرصدة السنة المالية السابقة تم بشكل صحيح؛

- التطبيق الدائم للطرق المحاسبية التي انعكست على الأرصدة الافتتاحية عند إعداد القوائم المالية للفترة

الحالية؛

¹ وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة ، مقرر رقم 150، 11 أكتوبر 2016، ص.ص 3-8.

² وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة ، مقرر رقم 150، 11 أكتوبر 2016، ص.3.

- التسجيل المحاسبي للتغيرات الحاصلة في الطرق المحاسبية تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.¹

4-2 المعيار الجزائري رقم 700: تأسيس الرأي و تقرير تدقيق الكشوفات المالية

يعالج المعيار رقم 700 ما يلي :

- التزام المدقق بتقديم رأي حول القوائم المالية؛
 - توافق تقرير المدقق مع المعايير الجزائرية للتدقيق؛
 - صياغة المدقق للرأي الغير معدل.
- يقصد بالرأي الغير معدل برأي المدقق على أن إعداد القوائم المالية تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.
- يتضمن تقرير المدقق ما يلي:
- عنوان يشير إلى أن التقرير كان لمدقق مستقل.
 - المرسل إليه.
 - فقرة تمهيدية يذكر فيها:
 - التعريف بالمؤسسة محل التدقيق.
 - القوائم المالية تم مراجعتها.
 - الطرق المحاسبية المتبعة من طرف المؤسسة.
 - تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها القوائم المالية التي تمت مراجعتها.
 - الشرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين: أي أن إعداد القوائم المالية تم وفق المرجع المحاسبي المطبق بالإضافة إلى تقرير حول الرقابة الداخلية.
 - شرح مسؤولية المدقق: أي أن رأي المدقق حول القوائم المالية قد تم وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

¹ وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة ، مقرر رقم 150، 11 أكتوبر 2016، ص3.

- شرح التدقيق.

- تاريخ تقرير المدقق.

- عنوان المدقق.¹

3- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017:

يتضمن هذا المقرر 4 معايير جزائية تتمثل في :

المعيار الجزائري رقم 520: الإجراءات التحليلية.

المعيار الجزائري رقم 570: استمرارية الاستغلال.

المعيار الجزائري رقم 610: استخدام أعمال المدقق الداخلي.

المعيار الجزائري رقم 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

3-1 المعيار الجزائري رقم 520: الإجراءات التحليلية

يعالج هذا المعيار إلزامية استخدام المدقق للإجراءات التحليلية كونها عنصر مراقبة مادية في جوهرها.

تسمح الإجراءات التحليلية بالتعرف على العمليات و الأحداث الغير اعتيادية بهدف تعيين الواجبات المطلوبة

و كيفية تطبيق رزنامة إجراءات التدقيق.

تعد الإجراءات التحليلية وسيلة مراقبة تسمح بتقدير المعلومات من خلال ارتباطها مع معلومات مالية أو غير

مالية سواء كانت صادرة أو لا عن الحسابات.

كما تضمن المعيار الواجبات المطلوب إتباعها عند إتباع الإجراءات التحليلية المادية باعتبارها أداة تسمح

بوصول المدقق إلى استنتاج حول توافق القوائم المالية مع معرفته للمؤسسة.²

¹ وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة ، مقرر رقم 150، 11 أكتوبر 2016، ص.ص3، 4.

² وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23، 15 مارس 2017، ص.ص3، 4.

2-3 المعيار الجزائري رقم 570: استمرارية الاستغلال

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص تدقيقه لاستمرارية نشاط المؤسسة، فمن بين الشروط الأساسية الواجب تواجدها عند إعداد القوائم المالية شرط فرضية استمرارية النشاط.

تطبق فرضية استمرارية الاستغلال على مؤسسات القطاع العام التي لا تخضع للقانون التجاري.

يتوجب على المدقق جمع أدلة مقنعة و كافية من أجل تقدير فرضية استمرارية النشاط الموضوعة من طرف الإدارة.

كما يتضمن المعيار الواجبات المطلوب إتباعها في إجراءات تقييم المخاطر و الإجراءات الأخرى المرتبطة.¹

3-3 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610: استخدام أعمال المدقق الداخلي

يعالج المعيار أهمية أعمال المدقق الداخلي بالنسبة للمدقق الخارجي كونها تساعده في القيام بمهمة التدقيق، فبالرغم من اختلاف التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي من حيث الأهداف إلا أنها تتشابه في بعض الوسائل المستخدمة لبلوغ أهدافها.

في حال استخدام المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي توجب عليه تحديد مدى ملائمة أعمال هذا الأخير لاحتياجات مهمة التدقيق.

من بين أعمال المدقق الداخلي ما يلي:

- متابعة المراقبة الداخلية؛
- فحص المعلومات المالية؛
- إعادة النظر في الأنشطة العملية؛
- فحص مدى احترام النصوص التشريعية و التنظيمية؛

¹ وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23، 15 مارس 2017، ص.ص 3،4.

- إدارة المخاطر؛

- الحوكمة.

كما يتوجب على المدقق الخارجي التأكد من:

- موضوعية و استقلالية المدقق الداخلي؛

- المؤهل العلمي و العملي للمدقق الداخلي؛

- تفاعل الإدارة مع توصيات المدقق الداخلي.¹

4-3 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

يعالج المعيار واجبات المدقق عند تعيينه لخبير من أجل القيام بعملية المراقبة غير ميدان المحاسبة و التدقيق.

في حال قبول المدقق لنتائج الخبير، يقوم باستخدامها كعناصر مقنعة ملائمة.

يتم الاستعانة بالخبير في الحالات التالية:

- التعرف أكثر على محيط المؤسسة؛

- تقييم الأصول و المخزونات الخاصة كالاحتياطات المعدنية؛

- تقييم المخاطر؛

- أداء إجراءات التدقيق التكميلية.

كما تضمن المعيار: - طبيعة و رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق.

- كفاءة ومهارة الخبير المعين من طرف المدقق.²

¹ وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23، 15 مارس 2017، ص.ص 3،4،5.

² وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23، 15 مارس 2017، ص.ص 3،4،5.

4- المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018

يتضمن هذا المقرر 4 معايير جزائرية تتمثل في:

المعيار الجزائري رقم 230: وثائق التدقيق.

المعيار الجزائري رقم 501: العناصر المقنعة اعتبارات خاصة.

المعيار الجزائري رقم 530: السبر في التدقيق.

المعيار الجزائري رقم 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة به.

4-1 المعيار الجزائري رقم 230: وثائق التدقيق

يعالج المعيار مسؤولية المدقق فيما يخص إعداد وثائق تدقيق القوائم المالية.

يقصد بالتوثيق: ملفات العمل التي يقوم المدقق باستخدامها عند قيامه بمهمة التدقيق و المتمثلة في إجراءات التدقيق المنجزة و العناصر المقنعة التي تم جمعها و النتائج المتوصل إليها، قد تكون في شكل ورقة أو شريط أو تقرير الكتروني أو أي شكل آخر سمح بالاحتفاظ به.

كما تضمن المعيار الإجراءات الواجب إتباعها عند إعداد وثائق التدقيق.¹

4-2 المعيار الجزائري رقم 501: العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة-

- يعالج المعيار مدى اعتبار المدقق في إطار تدقيق الكشوف المالية عند حصوله لعناصر مقنعة وفق ما تم الاتفاق عليه في المعايير.

- تتمثل العناصر المقنعة وفق المعيار رقم 501 في المخزونات و القضايا و النزاعات.

- يتأكد المدقق من قيمة المخزون المذكورة في الكشوفات المالية.

¹ وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77، 24 سبتمبر 2018، ص.ص 3،4.

- في حال وقوع الجرد المادي للمخزونات بعد تاريخ الإقفال يتأكد المدقق فيما إذا تم تسجيل التغييرات التي حدثت على المخزونات بين تاريخ الإعداد و تاريخ الإقفال بشكل صحيح.

- كما يتوجب على المدقق التأكد من القضايا و النزاعات التي قد تولد خطر اختلافات معتبرة.¹

3-4 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530: السبر في التدقيق

يعالج المعيار طريقة استخدام السبر سواء كان إحصائي أو غير إحصائي من طرف المدقق من أجل اختبار عينة، فحصها، مراجعتها و تقييم نتائج السبر.

يهدف المدقق من خلال قيامه بالسبر الوصول لقاعدة معقولة يتمكن من خلالها استخراج نتائج المجتمع الإحصائي (نسبة أقل من 100) الذي اختار منه العينة.

يعتبر الصبر إحصائياً إذا كانت:

- العينة عشوائية؛

- قياس اختيار العينة؛

- استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم النتائج؛

كما تضمن المعيار الواجبات التي يتم إتباعها عند القيام بعملية السبر.²

4-4 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية

للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة به.

يعالج المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، ففي بعض الأحيان تكون بعض بنود القوائم المالية غير قابلة للقياس بدقة، لذا يلجأ المدقق إلى التقديرات المحاسبية.

الهدف من قيام المدقق بالتقديرات المحاسبية يتمثل في الوصول إلى عناصر مقنعة.

¹ وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77، 24 سبتمبر 2018، ص.ص.3،4.

² وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77، 24 سبتمبر 2018، ص.ص.3،4.

كما يتضمن المعيار الإجراءات الواجب إتباعها عند قيام المدقق بالتقديرات المحاسبية.¹

المطلب الثالث : منهجية التدقيق الخارجي

يقوم المدقق بمجموعة من الإجراءات عند القيام بمهمة التدقيق، و التي تتمثل في:

I. دراسة عامة حول المؤسسة:

عند قبول المدقق لمهمة التدقيق، يقوم كأول خطوة بالتعرف على محيط المؤسسة من خلال التعرف على كل المعلومات المتعلقة بها من شهرة، عنوان المقر الاجتماعي، رقم التسجيل في المركز الوطني للسجل التجاري، مبلغ رأس المال..الخ.

كما يتطرق عند تعرفه على المؤسسة إلى:

- أخذ المعلومات اللازمة حول الإدارة، المديرية و المراقبة؛

- القوانين المهنية؛

- الشكل القانوني؛

كما يقوم بدراسة المحيط الخارجي لها كالمنافسين، و كل ما ينشر عنها في المجلات أو الجرائد.²

II. تقييم نظام الرقابة الداخلية:

1-2 مفهوم نظام الرقابة الداخلية :

يقصد به " مجموعة الطرق و المقاييس التي تتبعها المؤسسة قصد حماية موجوداتها و التأكد من دقة المعلومات

المحاسبية".³

¹ وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77، 24 سبتمبر 2018، ص.ص.3،4.

²الأخضر عياشي، أثر المراجعة الالكترونية على كفاءة و فعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة - دراسة ميدانية- ، أطروحة دكتوراه، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2018/2019، ص.ص.48،49.

³ مايدة محمد فيصل ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة رؤى الاقتصادية، المجلد 8، العدد 2، 2018، ص 172.

2-2 أهداف نظام الرقابة الداخلية:

يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى:

- مصداقية المعلومات و البيانات التي تساهم في عملية اتخاذ القرار؛
- الالتزام بالسياسات و الخطط و الإجراءات و القوانين و الأنظمة؛
- حماية أصول المؤسسة؛
- الاستخدام الفعال للموارد؛
- المقارنة بين الأهداف المحققة و الأهداف المخطط لها.¹

2-3 طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طريقتين:²

الطريقة الأولى : طريقة الاستقصاء

من خلال إعداد قائمة تتضمن الأسئلة العامة و الخاصة التي تساعد المدقق في بلوغ أهدافه، وحتى تتميز

القائمة بالفعالية يتم إتباع الخطوات التالية:

- صياغة الأسئلة: حيث يجب أن تكون الأسئلة واضحة و مفهومة.
- شمولية الأسئلة: يجب أن تشمل جميع العمليات و الأفراد و كذا الأنشطة المتعلقة بموضوع التقييم.
- مضمون الرقابة الداخلية: يجب أن تتضمن الأسئلة نقاط قوة و ضعف نظام الرقابة الداخلية و أسبابها و كذا طرق إصلاحها.

¹ شمال نجاة، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فعالية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية، مجلة المالية و الأسواق، المجلد 02، العدد 04، 2016، ص.ص 174-175.

² بلمقدم مريم، بلدغم فتحي، التدقيق الداخلي أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة منطال، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، 2019، ص.ص 1002-1003.

الطريقة الثانية: التقرير الوصفي

يقوم المدقق بإعداد تقرير يتضمن جميع الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية، كشف العمليات، كيفية ترتيب السجلات و تنظيم الدفاتر و كذا تقييم المسؤوليات و الإجراءات، كما يقوم المدقق بوصف جميع البنود المتعلقة بموضوع الرقابة بالإضافة إلى التطرق لطرق تنفيذ العمل و عند الانتهاء يقوم بتقسيم الإجراءات المتبعة في نظام الرقابة الداخلية.

ففي حالة نظام رقابة ضعيف: لا يوجد تقسيم محكم للمهام.

أما في حالة نظام رقابة قوي: يوجد تقسيم محكم للمهام.

الطريقة الثالثة: ملخص تذكيري

يتضمن جميع الإجراءات و الوسائل المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية السليم بشكل تفصيلي.

4-2 إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال إتباع الخطوات التالية:¹

1- جمع الإجراءات: يقوم المدقق بالتعرف على جميع الإجراءات المتبعة عند تطبيق عملية ما من طرف المؤسسة، ثم يقوم بإعداد ملخص لها.

2- اختبارات الفهم: يحاول في هذه المرحلة التعرف على نظام المؤسسة و القيام باختبار الفهم و التطابق.

3- التقييم الأولي للرقابة الداخلية: يتم تحديد نقاط القوة و نقاط الضعف للنظام من خلال ما تم التوصل إليه في الخطوتان الأولى و الثانية.

¹ أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص.ص 62-63.

4- اختبار الاستمرارية: في هذه الحالة يتأكد المدقق من التطبيق المستمر للمؤسسة لنقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي.

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: من خلال اعتماد المدقق على اختبارات الاستمرارية سيتمكن من تحديد ما إذا تستطيع المؤسسة تحديد ثقتها في النظام أو تقوم بتعديلات.

III. جمع أدلة الإثبات:

بعد تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية يقوم بعملية الحصول و جمع أدلة الإثبات من أجل التأكد من مصداقية المعلومة المقدمة في القوائم المالية، و يتم ذلك من خلال:¹

الجرد الفعلي: التأكد من الوجود الفعلي لممتلكات المؤسسة من تثبتات، مخزونات..الخ.

المراجعة الحسابية: التأكد من العمليات الحسابية التي تحتويها المستندات من فاتورة أو دفاتر بهدف استخراج المبلغ الإجمالي، الرسم و المبلغ خارج الرسم.

المراجعة المستندية: يتم التأكد من صحة المستندات و مصداقيتها و كذا من التسجيلات المحاسبية.

المصادقات: يقوم المدقق من خلالها بالتأكد من صحة المعلومات التي تحتويها الوثائق و المستندات كالفاتورة من خلال الاتصال بأطراف خارجية كالزبائن و الموردين.

الاستفسارات: يتم التأكد من مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها و يكون ذلك إما شفويا أو تحريريا.

المقاربات: من بين أنجع الوسائل التي يتم استخدامها من أجل الحصول على أدلة الإثبات حيث يقوم المدقق مثلا بمطابقة التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالبنك مع الكشف المالية المرسلة من طرف البنك.

¹ طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص. 136-137-138-139.

IV. كتابة التقرير و تقديم الرأي:

يقوم المدقق في هذه المرحلة بكتابة تقرير حول مصداقية و شفافية المعلومات المقدمة بالإضافة إلى تقديم الرأي

و في هذه الحالة نجد المدقق أمام ثلاثة حالات:

1- الرأي بالقبول.

2- الرأي بتحفظ.

3- الرأي بالرفض.¹

الرأي بالقبول: يتم ذلك في حالة ما إذا كانت المعلومات المقدمة تتميز بالمصداقية و الشفافية، و أنها تمت

وفق المبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها بالإضافة إل تعبيرها عن الوضع الحالي للمؤسسة.

الرأي بتحفظ: يقوم المدقق بالمصادقة بتحفظ عن مصداقية و شفافية القوائم المالية، حيث يشير إلى

التحفظات في الفقرة التي تسبق الرأي مع توضيح تأثيرها على النتيجة و الوضعية المالية للمؤسسة.

الرأي بالرفض: يقوم المدقق في هذه الحالة برفض المصادقة عن شفافية و مصداقية القوائم المالية كونها لا تعبر

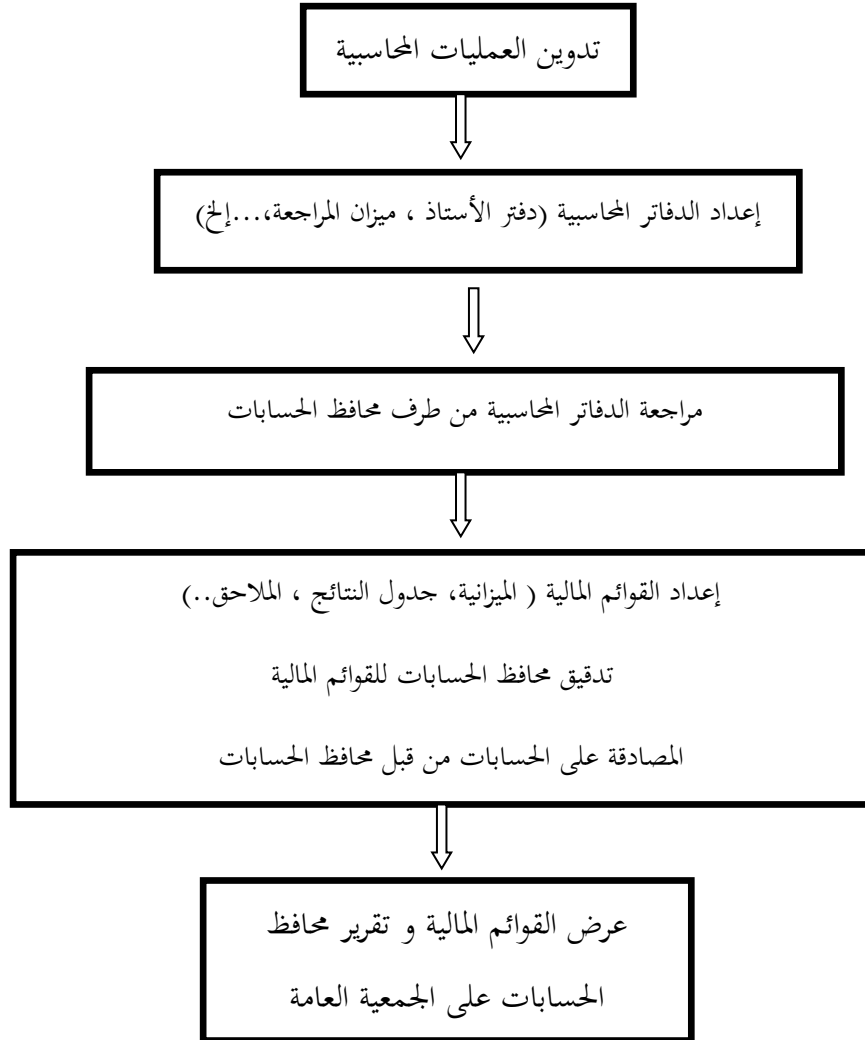
عن الوضعية الحالية للمؤسسة و عدم مطابقتها للمبادئ و القواعد المحاسبية، كما يتوجب على المدقق في هذه

الحالة بتقديم مبرر عن الرفض في الفقرة التي تسبق التعبير عن الرأي.

¹ Fatiha daoud , Elmoubarek mohamed , l'audit du management du risque au sein de l'entreprise publique algérienne (E.P.E), revue ELMISKHAT en économie, développement et droit , vol n° 03, 2016, pp 75,76.

سنحاول من خلال الشكل التالي تلخيص المنهجية المتبعة من طرف المدقق في مهمة التدقيق:

الشكل 02-01: المنهجية المتبعة في مهمة التدقيق



Source : Mohamed ELMOUBAREK, contrôle de la gestion financière publique en Algérie, Thèse de doctorat, Université Djillali Liabes, Année universitaire 2008-2009, page 217.

المبحث الثاني : الخلفية النظرية لجودة التدقيق الخارجي

لقد أدى ازدياد الطلب على مهنة التدقيق الخارجي إلى خلق جو من المنافسة الشديدة، الأمر الذي دفع بالهيئات والمنظمات المهنية إلى العمل على تطوير مهنة التدقيق من خلال إصدار معايير و كذا مقاييس تسمح لنا بقياس جودتها.

حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بجودة التدقيق الخارجي ، مختلف العوامل المؤثرة عليه بالإضافة إلى الطرق المستخدمة في قياس مدى جودة مهمة التدقيق.

المطلب الأول : ماهية جودة التدقيق الخارجي

الفرع الأول : مفهوم جودة التدقيق الخارجي

عرفه **DE ANGELO** " بأنها تقدير لاحتمالية قيام المدقق باكتشاف الأخطاء و الثغرات في النظام المحاسبي للعميل و القيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق".¹

عرفته الجمعية المحاسبية الأمريكية على أنه " عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية".²

عرفه **PALMOSE** سنة 1988 على أنه "احتمال أن القوائم المالية لا تتضمن تحريفات مادية" و حسب **DAVIDSON AND NEU** سنة 1993 عرفاه على أنه " قدرة المدقق على اكتشاف و تقييد أو الحد من

¹ مسامح مختار، لقوية سمير، مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق - دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين بولاية بسكرة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 10، جوان 2017، ص 446.

² بن بركة عبد الوهاب ، بودونت أسماء، تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجزائر، المجلة الجزائرية للاقتصاد و الإدارة، العدد 8، 2016، ص 192.

التعريفات المادية و التلاعب فى التقرير من الداخل".¹

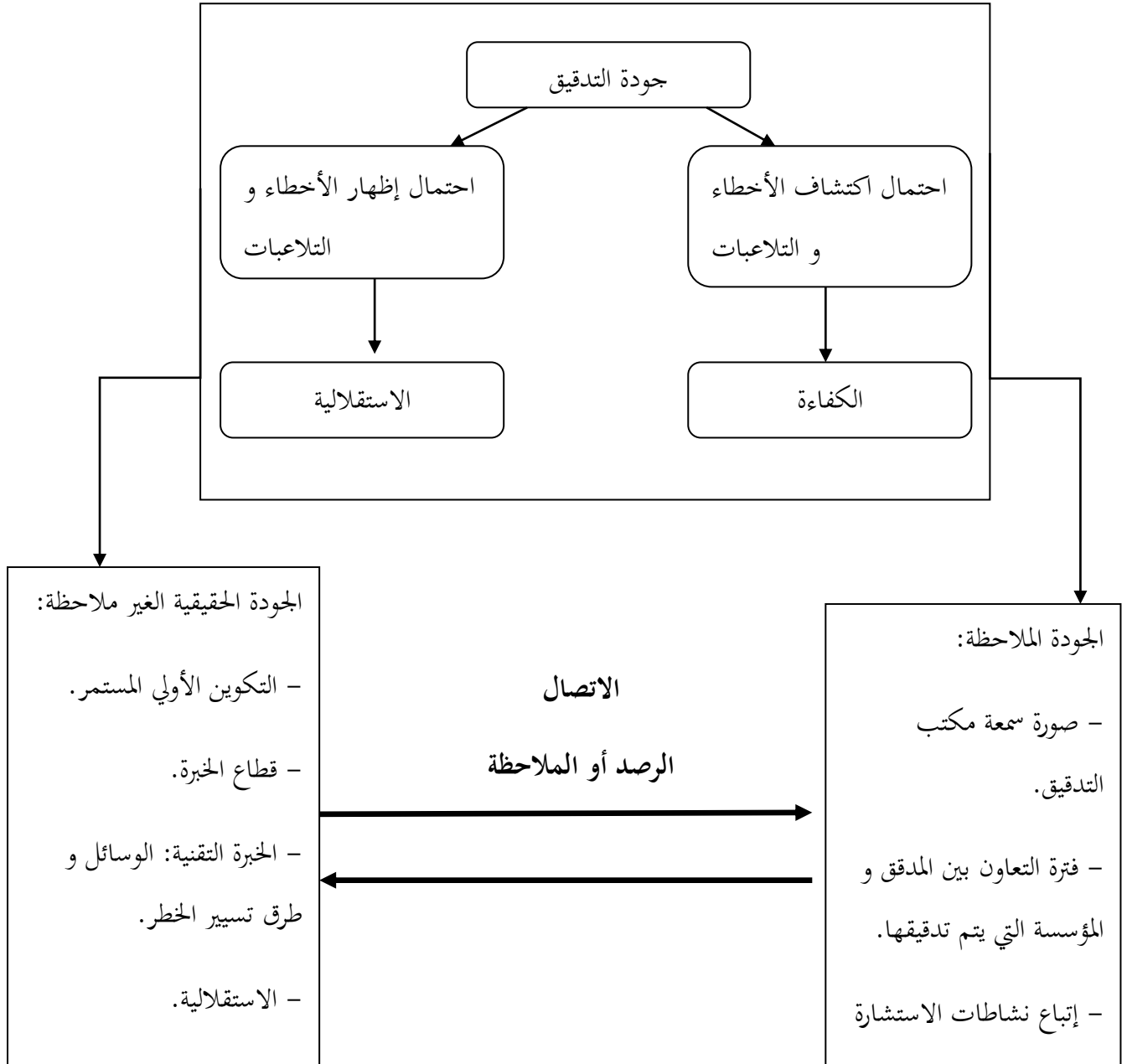
حسب نشرة معايير التدقيق رقم 04 الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين سنة 1994 أن جودة التدقيق الخارجى " تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق و من خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة فى شركات التدقيق".²

نستنتج من التعريفات السابقة أن جودة التدقيق الخارجى تتمثل فى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء و المخالفات المتواجدة فى القوائم المالية و التأكد فيما إذا تم إعدادها و فق المبادئ و المعايير المتعارف عليها. سنتطرق من خلال الشكل التالى إلى جودة التدقيق الخارجى من الوجهة النظرية و التطبيقية:

¹ نشيدة أحططاش، تأثير عوامل جودة التدقيق الخارجى المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية : دراسة استطلاعية لأراء عينة من محافظى الحسابات فى الجزائر، مجلة إدارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية، عدد 01، 2019، ص 131.

² العايب بن عبد الرحمان، أحططاش نشيدة، رقابة جودة التدقيق الخارجى و جهود المنظمات الدولية و المحلية فى فيها ، مجلة وحدة البحث فى تنمية و إدارة الموارد البشرية ، المجلد 8، العدد 01، 2017، ص 54.

الشكل 02-02: جودة التدقيق الخارجى نظريا و تطبيقيا



المصدر: دادى عدون ناصر، فداق أمينة، دور مجلس الإدارة كهيكل حوكمة في جودة التدقيق الخارجى على مستوى عينة من

المؤسسات الجزائرية، مجلة الإصلاحات الاقتصادية و الاندماج في الاقتصاد العالمى، العدد 10، 2011، ص182.

نلاحظ من الشكل أعلاه أن جودة التدقيق الخارجي تتحقق بوجود شرطين أساسيان يتمثلان في الكفاءة و الاستقلالية، بالإضافة إلى وجود نوعين من الجودة منها ما هو ملاحظ كالتعاون بين المدقق و موظفي المؤسسة و منها ما هو غير ملاحظ كالاستقلالية.

الفرع الثاني: محددات جودة التدقيق الخارجي

يتم تحديد جودة التدقيق الخارجي على أساس كفاءة و استقلالية المدقق الخارجي:¹

1- كفاءة المدقق: من أهم المميزات التي يجب توفرها في المدقق حيث يتم اكتسابها من خلال التأهيل العلمي و العملي في مجال المحاسبة و التدقيق، بالإضافة إلى قدرة مكتب التدقيق القيام بمهمة التدقيق و اختصاص فريق التدقيق.

2- الاستقلالية: يجب على مدقق الحسابات أن يتمتع بالاستقلالية التامة عند القيام بمهمة التدقيق و الابتعاد عن تحقيق المنافع الشخصية و خلق علاقات اجتماعية مع المؤسسة محل التدقيق، فعلى المدقق أن يحقق الاستقلالية في المجالات التالية:

- الاستقلالية في التخطيط لمهمة التدقيق؛

- الاستقلالية عند القيام بمهمة الفحص و المراقبة؛

- استقلالية إبداء الرأي الفني و المهني حول مصداقية القوائم المالية؛

- الاستقلالية عند إعداد التقرير.

الفرع الثالث: أهمية جودة التدقيق الخارجي

لجودة التدقيق الخارجي أهمية كبرى تعود بالنفع على الأطراف التالية:²

¹ مسامح مختار، لقوية سمير، مرجع سبق ذكره، ص 447.

² تشيدة أحططاش، مرجع سبق ذكره، ص.ص 131-132.

- المدقق الخارجى: يسعى المدقق من خلال القيام بمهمة التدقيق بأعلى جودة ممكنة إلى الرفع من سمعته و صورة مكتب التدقيق الأمر الذي يخلق الميزة التنافسية.
- الإدارة: تسعى الإدارة من خلال تعيينها للمدقق إلى التأكد من سلامة و مصداقية القوائم المالية، لذا يتطلب من المدقق أن تتم المهمة بأعلى جودة ممكنة للرفع من قيمتها السوقية و زيادة ثقة الأطراف الخارجية في مصداقية المعلومة المالية.
- البنوك: لجودة التدقيق الخارجى أثر كبير على قرارات البنوك فيما يخص تقديم القروض و التسهيلات.
- الدائنون: تتأثر قرارات الدائنون بجودة عملية التدقيق خاصة فيما يخص تقديمها للتسهيلات الائتمانية.
- الهيئات و الأجهزة الحكومية: تهتم الحكومة بجودة الخدمة المقدمة في مجال التدقيق من أجل اتخاذ قرارات توسيع الأنشطة الاقتصادية، فرض الضرائب، تقديم الإعانات...الخ.
- الجمعيات و الهيئات المنظمة للمهنة: تسعى الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق إلى الرفع من جودة التدقيق لتطويرها و تدعيم الثقة فيها.
- كما يسعى المدقق من خلال قيامه بالمهمة بأعلى جودة ممكنة إلى:¹
 - التأكد من الالتزام بالمعايير المهنية المتفق عليها؛
 - تضيق فجوة التوقع؛
 - اكتشاف ظاهرة الغش و الأخطاء المرتكبة في القوائم المالية؛
 - تخفيض صراعات الوكالة؛
 - تعزيز الثقة في مصداقية القوائم المالية؛
 - دعم مفهوم حوكمة المؤسسات.

¹ بن بريكة عبد الوهاب، بودونت أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 192.

المطلب الثانى: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجى

يتم الحكم على جودة التدقيق الخارجى انطلاقا من عاملين تتمثل في :

- العوامل الخارجية لمكتب التدقيق.

- العوامل الداخلية لمكتب التدقيق.

1- العوامل الداخلية لمكتب التدقيق: وهي عوامل لها علاقة مباشرة بمكتب التدقيق و تتمثل في:

1-1 حجم المكتب: يعتبر حجم مكتب التدقيق من بين أهم المسائل التي اهتم بها العديد من الباحثين و

أجريت عليها العديد من الدراسات، حيث يتم استخدام مجموعة من المعايير لتصنيف حجم مكاتب التدقيق و

المتتمثلة في: عدد العمال، عدد العملاء، انتماء مكتب التدقيق إلى مكاتب التدقيق الكبرى و سمعة مكتب

التدقيق.¹

أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين مكتب التدقيق و جودة أعمال التدقيق، فكلما كان

حجم مكتب التدقيق كبير كلما ارتفعت جودة الخدمة المقدمة بسبب توفرها على وسائل حديثة و استخدامها

للتكنولوجيا بالإضافة إلى قدرتها على جذب كفاءات تتميز بالخبرة و المؤهل العلمي العالي.²

إلا أن هناك دراسات توصلت إلى وجود علاقة سلبية بين كبر حجم مكتب التدقيق و جودة الخدمة المقدمة، أي

كلما ارتفع حجم المكتب كلما ارتفعت الإيرادات التي قد تؤثر سلبا على استقلالية المدقق.³

¹ عابي خليدة، تحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، عدد 04، 2011، ص 217.

² أحمد محمد نور و آخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007، ص 12.

³ حابي أحمد، تأثير العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة على جودة من وجهة نظر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات في الجزائر، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، المجلد 07، العدد 15، 2011، ص 237.

2-1 عدد الدعاوى القضائية المرفوعة:

مما لا شك فيه أن هدف عملية التدقيق هو زرع الثقة لدى أصحاب المصالح و خلق قيمة مضافة، ففي حال فشل المدقق في عمله و عدم احترامه للمعايير و النصوص القانونية المتفق عليها ستقوم المؤسسة محل التدقيق برفع دعوى قضائية و التي سيكون لها أثر سلبي على سمعته و سمعة المكتب.¹

من بين الأسباب التي تدفع بالمدقق إلى الفشل في المهمة ما يلي:²

- عدم الأخذ بعين الاعتبار نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية؛
- عدم احترام المبادئ و المعايير المتفق عليها؛
- غياب تأكد المدقق من إتباع المؤسسة للمبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- الفشل في تقديم الرأي حول مصداقية القوائم المالية.

حيث تشير أغلبية الدراسات إلى وجود علاقة عكسية بين الدعاوى القضائية و جودة التدقيق، فكلما قام المدقق بمهمته بالجودة المطلوبة كلما قلت نسبة الفشل و خطر قيام المؤسسة محل التدقيق برفع دعوى قضائية.³

3-1 صدق التقرير:

لقد أشارت معظم الدراسات على وجود علاقة طردية بين صدق التقرير و جودة التدقيق، أي كلما امتازت تقارير المدقق بالمصداقية كلما كان ذلك مؤشرا على جودة الخدمة المقدمة.⁴

¹ محمد أحمد و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 13.

² عابي خليدة، مرجع سبق ذكره، ص.ص 221، 222.

³ عابي خليدة، مرجع سبق ذكره، ص 224.

⁴ محمد أحمد و آخرون ، مرجع سبق ذكره، ص 14.

4-1 الأتعاب و المنافسة :

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق و حاجة المؤسسات إليها إلى خلق روح المنافسة بين المكاتب من أجل الظفر بالمهمة، حيث قامت مكاتب التدقيق بتخفيض الأتعاب، مما قد يؤثر سلباً على المهمة كتخفيض نطاق التدقيق و بالتالي انخفاض الجودة في أداء المهمة.¹

فوفقاً للدراسات التي أجريت و التي أشارت إلى أن للمنافسة تأثيرين قد يكون إيجابياً و قد يكون سلبياً، فيما يخص التأثير الإيجابي قد تلجأ بعض مكاتب التدقيق إلى الرفع من جودة التدقيق لكسب سمعة جيدة و بالتالي تقلل من حدة التنافس، أما فيما يخص الجانب السلبي قد تلجأ بعض مكاتب التدقيق إلى تخفيض الأتعاب التي ينتج عنها تقليص دائرة الفحص و التي قد تكون سبباً في تغاضي المدقق عن بعض المخالفات، و بالتالي انخفاض جودة التدقيق.²

5-1 التخصص الصناعي للمدقق:

لقد أشارت معظم الدراسات إلى أن العلاقة بين التخصص الصناعي للمدقق و جودة التدقيق هي علاقة طردية، فالتخصص الصناعي للمدقق له تأثير إيجابي على جودة التدقيق بسبب تأهيله العلمي و العملي الذي يسمح له باكتشاف الأخطاء و ظاهرة الغش.³

6-1 استخدام المدقق للوسائل التكنولوجية الحديثة:

لقد توصلت العديد من الدراسات إلى أن استخدام مكاتب التدقيق للوسائل الحديثة تعد وسيلة للرفع من جودة التدقيق الخارجي، حيث تساهم في توسيع نطاق الفحص و تقليص الوقت و الجهد الذي قد يؤثر إيجابياً على

¹ عابي خليدة، مرجع سبق ذكره، ص 225.

² محمد أحمد و آخرون ، مرجع سبق ذكره، ص.ص 17-18.

³ عابي خليدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 236.

جودة التدقيق، و يقصد بالوسائل التكنولوجية الحديثة استخدام الحاسوب و الأساليب الإحصائية.¹

7-1 سمعة مكتب التدقيق:

يتم تحديد سمعة مكتب التدقيق انطلاقا من مجموعة من المقاييس المتمثلة في:²

- التزام المدقق بالمعايير المهنية و قواعد المهنة؛

- اندماج مكتب التدقيق إلى مكاتب التدقيق الكبرى؛

- الخبرة؛

- قلة الدعاوى القضائية؛

- توفر نظام للرقابة على جودة التدقيق.

حيث نستطيع أن نقول أن لسمعة مكتب التدقيق أثر إيجابي على جودة عملية التدقيق، فكلما ارتفعت سمعة

المكتب كلما حاول المدقق الرفع من جودة المهمة.

8-1 الالتزام بالمعايير المهنية:

إن التزام المدقق بالمعايير المهنية يؤثر إيجابيا على جودة التدقيق، حيث يضمن أداء المهمة بكل استقلالية و حيادية

بالإضافة إلى بذل العناية اللازمة و تحمل المسؤوليات للخروج برأي في محايد يخدم أصحاب المصالح.³

2- العوامل الخارجية:

1-2 البيئة الاقتصادية:

تدفع البيئة الاقتصادية المدققين إلى الرفع من جودة التدقيق بسبب التطورات التي يشهدها الاقتصاد، فمع انفتاح

الأسواق و ظهور الشركات المتعددة الجنسيات ارتفع الطلب على مهمة التدقيق عامة و الجودة خاصة، فظهر

¹ محمد أحمد و آخرون ، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² مسعودي عمر، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين دودة الأداء المهني للمدقق: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد درارية أدرار، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2018/2019، ص 212.

³ محمد أحمد و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 20.

ظاهرة التضخم زادت رغبة مدراء المؤسسات إلى الرفع من أرباحهم و التي تؤدي بهم في بعض الأحيان إلى الوقوع في ظاهرة ارتكاب الأخطاء و المخالفات، لهذا السبب أصبح من الضروري على المدقق أداء مهمة التدقيق بأعلى جودة ممكنة لاكتشاف الأخطاء و المخالفات بهدف زرع الثقة في المعلومة المالية.¹

2-2 العوامل السياسية:

مما لا شك فيه أن مهمة التدقيق تتأثر بالبيئة السياسية المتبعة، فتدخل الدولة في القطاع الاقتصادي من أجل تحقيق التنمية، بالإضافة إلى النظام السياسي المتبع سواء كان اشتراكي أو رأسمالي سيؤثران على الأعوان الاقتصاديين و المدقق الخارجى بطريقة غير مباشرة.²

2-3 العوامل القانونية :

في بعض الأحيان يسعى مدراء المؤسسات إلى استخدام أساليب يكون الهدف منها تقليل قيمة الضرائب أو التهرب منها، و هنا يأتي الدور على المدقق لاكتشاف الأخطاء و المخالفات و التأكد من احترام القوانين و التشريعات القانونية لتحقيق الجودة المطلوبة ، و عليه نستنتج أن التزام المدقق بالقوانين و التشريعات يعد مطلب مهم لتحقيق جودة التدقيق.³

2-4 العوامل الاجتماعية و الثقافية :

تتأثر جودة التدقيق الخارجى بالمستوى التعليمي و الثقافي للمدقق، حيث نلاحظ أن الدول المتقدمة تعطي أهمية للتدقيق مقارنة بالدول المتخلفة أو في طريق النمو، حيث ترى الدول المتقدمة أن للتدقيق الخارجى دور هام في

¹ لشلاش عائشة، جودة التدقيق الخارجى في إطار تبني حوكمة المؤسسات -دراسة ميدانية-، أطروحة دكتوراه، جامعة الجليلي ليايس سيدي بلعباس، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2017/2018، ص 101.

² لشلاش عائشة، مرجع سابق، ص 102.

³ حمادي نبيل ، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية - دراسة حالة الجزائر-، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، 2011/2012، ص.ص 57-58.

تطور اقتصادها، لذا قامت بوضع معايير و قوانين لتدعيمها و تطويرها، بالإضافة إلى الرفع من المستوى التعليمي و العملي للمدققين و القيام بعمليات البحث و التطوير.

فثقافة المجتمع بصفة عامة و المتعاملين الاقتصاديين بصفة خاصة تدفع بالمدقق إلى تحسين جودة التدقيق الخارجى¹.

2-5 المنظمات المهنية و الأجهزة الرقابية:

تتأثر جودة التدقيق الخارجى بالمنظمات المهنية و الأجهزة الرقابية، حيث قامت منذ ظهورها إلى تنظيم مهنة التدقيق و إصدار قوانين من أجل تطويرها و السعي إلى تحقيق أعلى جودة ممكنة.

من بين المنظمات المهنية نذكر ما يلي: ²

- مجمع المحاسبين القانونيين بالجنرال الذي قام سنة 1975 بإصدار قواعد تتعلق بالسلوك المهني، أما في سنة 1985 قام بإصدار معيار يخص الرقابة على مكاتب التدقيق.

- المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين AICPA: الذي قام سنة 1974 بإصدار بيان مبادئ التدقيق رقم (4) و الذي ينص على القواعد الواجب مراعاتها للرقابة على مكاتب التدقيق، ثم في سنة 1979 قام بإصدار معيار التدقيق الخاص بالرقابة على جودة التدقيق.

- اتحاد المحاسبين الدوليين IFAC: قام بإصدار الدليل الدولي رقم 07 سنة 1981 تحت عنوان ضبط جودة عملية التدقيق ليتم تعديله بالمعيار الدولي رقم 220 الذي قام بتحديد السياسات و الإجراءات الواجب إتباعها من أجل التحسين من جودة التدقيق الخارجى.

¹ حمادي نبيل، مرجع سبق ذكره، ص 58.

² لشلاش عائشة، مرجع سبق ذكره، ص.ص 103-104.

المطلب الثالث : قياس جودة التدقيق الخارجي

رغم أن قياس جودة التدقيق الخارجي مهمة صعبة كونها غير ملموسة، إلا أن بعض الدراسات قامت بتحديد مجموعة من المعايير المتمثلة في:

1- استقلالية المدقق و مهارته:

وفقا ل DE ANGELO يتم قياس جودة التدقيق الخارجي انطلاقا من استقلالية و مهارة المدقق الخارجي.¹

1-1 استقلالية المدقق:

يتم قياس استقلالية المدقق الخارجي من خلال قيام هذا الأخير بكشف الأخطاء و التحايلات التي تتضمنها القوائم المالية، فكلما كان تقرير المدقق يشير إلى الوضعية الحالية للمؤسسة كلما كانت مهمة التدقيق ذات جودة، حيث يجب على المدقق الابتعاد عن الانحياز للأطراف ذات المصلحة و التمتع بالحيادية و الموضوعية و عدم الخضوع لضغوطات الإدارة و الابتعاد عن تقديم خدمات استشارية، فاستقلالية المدقق تتأثر بطول فترة تعاقد مع المؤسسة محل التدقيق.

1-3 مهارة المدقق:

يتوجب على المدقق أن يتمتع بالمهارات و الكفاءات اللازمة من خلال مواكبة التطورات في مجال التدقيق و المحاسبة، المشاركة في البرامج المنظمة من قبل الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق و التمتع بالخبرة من خلال التحصيل العلمي و العملي.²

فكلما تمتع المدقق بالمهارة و الكفاءة اللازمة كلما تزداد قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء و بالتالي الوصول إلى الجودة في التدقيق.

¹ Riadh manita, la qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit , revue de management, vol11, 2009, p193.

² Christelle richard, robert reix, contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes, revue de la comptabilité contrôle et audit , tome8,vol1, 2002, p155.

2- الخصائص الداخلية لمكتب التدقيق:

يتم قياس جودة التدقيق الخارجي من خلال الاعتماد على الخصائص الداخلية التي تتميز بها مكاتب التدقيق و المتمثلة في: ¹

1-2 التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق: يتم قياس جودة التدقيق الخارجي انطلاقا من تنظيم المدقق لأفراد مكتب التدقيق و دفعهم نحو العمل بجد من أجل الرفع من جودة التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى استقطابه لأفراد يتمتعون بالمهارات و الكفاءات المهنية اللازمة و أخيرا توفر المكتب على نظام رقابة فعال.

2-2 خصائص فريق التدقيق: يجب أن يتميز فريق التدقيق بالاحترافية، الكفاءات و المهارات اللازمة من خلال التأهيل العلمي و العملي المكتسب في مجال المحاسبة و التدقيق، التخصص في مجال الصناعة و التميز بروح المثابرة و الشك من أجل اكتشاف الأخطاء و المخالفات.

3- مسار مهمة التدقيق:

للوصول إلى الجودة المطلوبة، يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار النقاط الآتية عند التخطيط لمهمة التدقيق و المتمثلة في: ²

- الفهم الكافي للنظام المتبع من طرف المؤسسة محل التدقيق: الحصول على المعلومات الكافية حول نشاط المؤسسة، المساهمين و الإداريين، المدققين الداخليين و عقد مقابلة معهم، بالإضافة إلى التعرف على هيكل المؤسسة.

- التخطيط الجيد لمهمة التدقيق: تحديد الإجراءات الواجب إتباعها مع تقدير نسبة المخاطر المحتملة و التعرف على النظام الداخلي للمؤسسة.

¹ Riadh manita, op cit, p194.

² Riadh manita, op cit, p.p 202-203-204-205-206.

- الجودة في تدقيق الحسابات: عن طريق تكوين فريق عمل جيد، تقييم نظام الرقابة الداخلية، القيام باختبارات تحليلية، القانون الضريبي، إتقان استخدام الحاسوب، استخدام الإحصائيات و تغطية مهمة التدقيق لجميع جوانب نشاط المؤسسة.
 - جودة الجرد المادي: من خلال مراجعة النتائج المتوصل إليها عند القيام بعملية الجرد المادي أو حضوره للعملية.
 - الاستجابة لتوقعات المؤسسة محل التدقيق.
 - جودة برنامج التدقيق: من خلال قيام المدقق بتحديد برنامج التدقيق وفق الخصوصيات التي تتميز بها المؤسسة، التأكد من صحة الحسابات التي تم تعيينها و التأكد من قدرة المؤسسة على الاستمرار.
 - سنتطرق في الجدول أدناه إلى تطور النماذج المستخدمة في قياس جودة التدقيق الخارجي.
- الجدول رقم 02-05: تطور النماذج المستخدمة في قياس جودة التدقيق الخارجي**

النموذج	التعريف بالنموذج
نموذج SUTTON ET LAMPE (1991)	يتم قياس جودة التدقيق الخارجي من خلال المعايير التالية: - التخطيط. - مجال العمل. - إدارة العمل.
نموذج CARCELLO ET AL (1992)	يتم قياس جودة التدقيق الخارجي انطلاقاً من 41 معايير، من أهمهما ما يلي: - خبرة المدقق. - معرفة المدقق الجيدة بالقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة محل التدقيق. - جودة عملية الاتصال بين المدقق و المسير. - معيار الأخلاق.
نموذج DEIS ET GIROUX (1992)	يقوم هذا النموذج على استخدام نفس المعايير المستخدمة في القطاع الخاص على القطاع العام و المتمثلة في : - فترة مهمة التدقيق. - حجم مكتب التدقيق. - عدد العملاء.

- استخدام المعايير الدولية المتفق عليها. - الجانب المالى للمؤسسة محل التدقيق. - الفترة التى يعطيها المدقق لمهمة التدقيق. - اكتشاف الأخطاء و المخالفات. - استخدام peer review.	
حدد النموذج 29 معيار لقياس جودة التدقيق الخارجى، نذكر من بينها ما يلي: - مهارة المدقق. - جودة علاقة العمل. - جودة مهمة التدقيق.	نموذج BEATTIE ET FEARNLEY (1995)
يقوم هذا النموذج على العلاقة المهمة بين جودة التدقيق و قناعة الزبون بها.	نموذج BEHN ET AL (1997)
يقوم هذا النموذج على 6 مقاييس: - أن يتمتع المدقق بميزة المصداقية. - أن يمس التقرير جميع الجوانب التى تهم المساهمين و المستثمرين. - استقلالية المدقق. - المعرفة الجيدة لمحيط المؤسسة. - الأخذ بعين الاعتبار صغار المساهمين. - أن يتمتع المدقق بميزة الشك.	نموذج WARMING RASMUSSEN ET JENSEN(1998)
يهتم هذا النموذج بالجانب التقني للمدقق (السمعة و المهارة) بالإضافة إلى تميزه بالمسؤولية و الاستقلالية.	نموذج (2004) DUFF

source : marine portal, les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes public, revue comptabilité, contrôle et audit , tome 17, vol 1, 2011, p.p 47-48.

خلاصة الفصل الثانى :

لقد تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى التعريف بكل من التدقيق الخارجى و جودة التدقيق الخارجى كونهما من بين المفاهيم التى تثير اهتمام الباحثين خاصة فيما يتعلق بجودة التدقيق الخارجى و طرق قياسها.

حيث توصلنا من خلال هذا الفصل إلى أن لجودة التدقيق الخارجى مجموعة من المقاييس التى تسمح لنا بالحكم على جودة المهمة و المتمثلة فى استقلالية و كفاءة المدقق، الخصائص الداخلية لمكتب التدقيق و مسار مهمة التدقيق.

كما يجب الإشارة إلى أنه بالإضافة إلى المعايير الدولية قامت الجزائر بإصدار معايير جزائرية للتدقيق تواكب التطورات الاقتصادية الحاصلة.

الفصل الثالث

جودة التدقيق الخارجي وحوكمة المؤسسات

تمهيد:

لا يمكن التطرق لحوكمة المؤسسات دون ذكر جودة التدقيق الخارجي نظرا للعلاقة التفاعلية و التكاملية التي تجمع بينهما، و هذا ما سنحاول التطرق إليه في هذا الفصل و على هذا الأساس قمنا بتقسيمه إلى مبحثين:

المبحث الأول : الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي.

المبحث الثاني: التدقيق الخارجي و دوره في تفعيل حوكمة المؤسسات.

المبحث الأول: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق

تسهر الجزائر كباقي دول العالم على تطوير و تنظيم مهنة التدقيق الخارجي للرفع من جودته، حيث عرفت الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر تطورات و تعديلات مستمرة قصد مواكبة التطورات التي يشهدها الاقتصاد الجزائري.

المطلب الأول: المجلس الأعلى للمحاسبة و المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين

الفرع الأول: المجلس الأعلى للمحاسبة

تم إنشاء مجلس الأعلى للمحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976، حيث نصت عليه المادة 160 من دستور 1989 و المادة 170 من دستور 1996، يعد مجلس المحاسبة المسؤول عن مراقبة الأموال العمومية.¹

حسب المادة 22 من الأمر رقم 71-02 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 و المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسبي " يتواجد مقره بمدينة الجزائر العاصمة يرأسه وزير المالية أو مثله و يضم 18 عضوا دائما يعينون بموجب قرار من وزير المالية.²

و حسب المادة 28 من الأمر 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 " ينعقد مجلس المحاسبة في 3 دورات على الأقل خلال السنة.³

¹ www.ccomptes.dz/ar/تقلم اطلع عليه يوم 2019/08/04 على الساعة 19:18

² الأمر 82/71 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب، الجريدة الرسمية، العدد 107، 30 ديسمبر 1971، ص1854.

³ نفس المرجع، ص1855.

كما حدد القانون 80-05 المؤرخ في 1 مارس 1980 صلاحيات مجلس المحاسبة، طرق تنظيمه و تسييره و الجزاءات المترتبة عن تخرياته.¹

فوفقا للمادة 03 من القانون 80-05 يقوم مجلس المحاسبة بمراقبة أموال الدولة و المؤسسات المنتخبة و المجموعات المحلية، و المؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها، كما يمكنه تولي مراقبة المؤسسات التي تستفيد من إعانات الدولة أو مجموعة محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في رأسمال أو منح أو قروض أو تسبيقات أو ضمانات.² حسب المادة 11 من القانون 80-05 " يتمتع مجلس المحاسبة باستقلالية التسيير، حيث تضع الدولة تحت تصرف المجلس الوسائل و الموارد الضرورية لسييره و يخضع لقواعد التشريع المعمول بها فيما يتعلق بالمالية العمومية".³

ثم ظهر القانون 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990 و الذي قام بإلغاء الصلاحيات القضائية و ألغى من صلاحياته الإدارية الرقابة على المؤسسات العمومية الاقتصادية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.⁴

بعد القانون 90-32 ظهر الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 و المتعلق بمجلس المحاسبة، حيث قام بإجراء تعديلات فيما يخص تسيير محلي المحاسبة.

فحسب المادة 02 من الأمر رقم 95-20 " يتولى مجلس المحاسبة الرقابة البعدية لأموال الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية، لضمان الاستعمال الفعال للموارد و الوسائل المادية و الأموال العمومية بالإضافة إلى شفافية التسيير".⁵

¹ القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 10، 04 مارس 1980، ص338.

² نفس المرجع، ص338.

³ نفس المرجع، ص 339.

⁴ www.ccomptes.dz/ar/تقدم اطلع عليه يوم 2019/08/04 على الساعة 19:52

⁵ الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 39، 23 يوليو 1995، ص.ص 3-4.

فحسب المادة 03 من الأمر 20-95 يعد مجلس المحاسبة مؤسسة تتمتع باختصاص إداري و قضائي في ممارسة المهمة الموكلة إليه.¹

يقوم مجلس المحاسبة بإعداد تقرير سنوي يرسله إلى رئيس الجمهورية يبين فيه جميع الملاحظات التي استنتجها من وراء قيامه بعملية الرقابة بالإضافة إلى تقديم مجموعة من التوصيات التي يراها ضرورية، حيث ينشر التقرير في الجريدة الرسمية سواء بشكل كلي أو جزئي.²

أصبح مجلس المحاسبة يخضع في تسييره إلى الأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010، المعدل و المتمم للأمر 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 و المتعلق بمجلس المحاسبة، حيث خول هذا الأمر لمجلس المحاسبة الرقابة على جميع الأموال العمومية.

فحسب المادة 02 من الأمر 10-02 نستنتج أن مجلس المحاسبة:³

- صلاحيات قضائية تتمثل في التأكد من تطبيق القوانين و التنظيمات المعمول بها في المجال المالي و المحاسبي.
- صلاحيات إدارية تتمثل في التأكد من حسن استعمال الموارد و الوسائل المادية و الأموال العمومية.
- بالإضافة إلى صلاحيات أخرى تتمثل في مكافحة ظاهرة الغش و الممارسات الغير قانونية لضمان الشفافية.

غرف مجلس المحاسبة:

يتكون مجلس المحاسبة من:⁴

- غرف مجتمعة لدراسة الاستئناف و إبداء الرأي في المسائل القضائية و القواعد الإجرائية . (المادة 48)
- غرف و فروعها من أجل مراجعة النتائج النهائية لعملية التدقيق و التحقيق.(المادة 50)
- غرفة الانضباط لتسيير الميزانية و المالية.(المادة 52)

¹ نفس المرجع، ص 04.

² المادة 16، الأمر 20-95 ، مرجع سبق ذكره، ص 05.

³ المادة 02، الأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010، المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية ، العدد 50، 01 سبتمبر 2010، ص 04.

⁴ الأمر 20-95 المؤرخ في 17 يوليو 1995، مرجع سبق ذكره، ص.ص 8-9.

- لجنة البرامج و التقارير للتحضير و المصادقة على التقرير السنوي الموجه لرئيس الجمهورية و الهيئة التشريعية،
التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية و مشروع البرنامج السنوي لنشاط مجلس المحاسبة.(المادة 54)

الفرع الثاني: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين

تم تأسيسها بموجب المادة 05 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد فهي عبارة عن " منظمة تتمتع بالشخصية المدنية و تجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب و محافظ حسابات و محاسب معتمد، يديرها مجلس مقره في الجزائر العاصمة".¹

تقوم المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ب: ²

- السهر على تنظيم المهنة و حسن ممارستها.
- الدفاع على كرامة أعضائها و استقلاليتهم.
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد شروط التسجيل و الإيقاف و الشطب.
- يقدم مساعدته للأشغال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في ميدان التقييس المحاسبي و الطلب المهني و التسعير.

- يمثل مصالح المهنة تجاه السلطات المختصة و تجاه الغير و المنظمات الأجنبية المماثلة.
- يعد و يراجع و ينشر قائمة الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.
- كما تقوم المنظمة بالتأكد من نوعية الخدمة المقدمة بالإضافة إلى احترام أخلاقيات المهنة و القوانين و التنظيمات

¹ المادة 05، القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهنة خبير محاسب و محافظ حسابات و محاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 20، 01 ماي 1991، ص 652.

² المادتان 09 و 10 ، القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، مرجع سبق ذكره ، ص 652.

المطلب الثاني: مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة و المجلس الوطني للمحاسبة

الفرع الأول : مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم إنشاءه بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992 و الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و يضبط اختصاصاته و قواعد عمله.

اختصاصاته :

تتمثل اختصاصاته فيما يلي :²

- حماية المصالح المادية و المعنوية لأعضاء النقابة.
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية و جميع السلطات و اتجاه الغير.
- تمثيل النقابة الوطنية في الأعمال المدنية و كذا إدارة الأملاك العقارية و المنقولة التي تملكها النقابة الوطنية و في تسييرها و كذا في مثولها أمام العدالة.
- الوقاية من النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة و تسويتها و عرضها عند الحاجة أمام غرفة المصالحة و الانضباط و التحكيم.
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة.
- إعداد مشروع الإيرادات و النفقات و اقتراحه على الجمعية العامة للمصادقة عليه.
- عرض الحالات المختص فيها على غرفة المصالحة و الانضباط و التحكيم طبقا للقانون و النظام الداخلي.
- السهر على احترام أعضاء النقابة جميع القوانين و التشريعات المعمول بها.
- تحديد المطالب العادية للتدقيق و الرقابة.

¹ المادة 11، نفس المرجع، ص 652.

² المادة 08، المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992، المتعلق بتشكيل مجلس النقابة الوطنية و يحدد تشكيله و اختصاصاته، الجريدة الرسمية ، العدد 03، 15 جانفي 1992، ص 83.

- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليه السلطات المختصة في الميدان التقني المحاسبي و الحقوق أو المالية المرتبطة بحياة المؤسسة.

- المساعدة في التقويم المستمر للمستوى النظري و التقني لأعضاء النقابة.

- تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة و توزيعها و نشرها.

تشكيل مجلس النقابة الوطنية:

يتكون مجلس النقابة الوطنية من تسعة أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من بين المهنيين المسجلين قانونا في جدول النقابة الوطنية و عضو واحد يمثل السلطات العمومية.¹

الفرع الثاني: المجلس الوطني للمحاسبة

تم تأسيسه عن طريق المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 و المتعلق بإحداث المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه.

تعريف المجلس الوطني للمحاسبة:

يعد المجلس الوطني للمحاسبة جهاز استشاري ذو طابع وزاري مشترك و مهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق و التلخيص في مجال البحث و ضبط المقاييس المحاسبية و التطبيقات المرتبطة بها.²

صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة:

تمثل صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة في:³

- جمع و استغلال المعلومات المتعلقة بالمحاسبة.

- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات و التحاليل في مجال التنمية و استخدام الأدوات و الطرق المحاسبية.

¹ المادة 02، المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01 ديسمبر 1997 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992 المحدد لتشكيل المجلس و اختصاصاته، الجريدة الرسمية، العدد 80، 07 ديسمبر 1997، ص 23.

² المادة 02، المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، المتعلق بإحداث المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه، الجريدة الرسمية، العدد 56، 29 سبتمبر 1996، ص 18.

³ المادة 03، المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، مرجع سبق ذكره، ص 18-19.

- اقتراح التدابير التي تهدف إلى ضبط المقاييس المحاسبية و الاستغلال العقلاني لها.
 - يفحص و يبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية المتعلقة بالمحاسبة.
 - يشارك في تطوير أنظمة التكوين و برامج و تحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية.
 - تنظيم المؤتمرات ذات الطابع المهني و المتعلقة بالمحاسبة.
- تقوم المؤسسات العمومية بتقديم المعلومات الضرورية إلى المجلس الوطني للمحاسبة حتى يتمكن من القيام بمهامه، كما يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بنشر تقاريره إلا إذا قام وزير المالية بمنعه.¹

تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

- يقوم وزير المالية أو ممثله برئاسة المجلس الوطني للمحاسبة و يتشكل من:²
- الرئيس المزاوول مهنته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.
 - ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
 - ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.
 - ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
 - ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.
 - ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.
 - ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
 - ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
 - رئيس المفتشية العامة للمالية.
 - المدير العام للضرائب.

¹ المادتان 4 و 5 ، المرسوم التنفيذي 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² المادة 02، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011، و المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره ، الجريدة الرسمية، العدد 07، 02 فبراير 2011، ص 04.

- المدير المكلف بالتقريب المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم و مراقبة عمليات البورصة.
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- 03 أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- 03 أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- 03 أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- 03 أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة و المالية و يعينهم الوزير المكلف بالمالية.
- يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية و يتم اختيارهم لكفاءتهم في المجال المالي و المحاسبي.

لجان المجلس الوطني للمحاسبة:

يتكون المجلس الوطني للمحاسبة من لجان متساوية الأعضاء و تتمثل في: ¹

- لجنة تقبيل الممارسات المحاسبية (العناية المهنية).
- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة الانضباط و التحكيم.
- لجنة مراقبة النوعية.

¹ المادة 17، المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011، مرجع سبق ذكره، ص 06.

مهام المجلس الوطني للمحاسبة:

1- في مجال الاعتماد:

يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الاعتماد بالمهام التالية: ¹

- استقبال طلبات الاعتماد و التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و الفصل فيها.
- تقييم صلاحيات، إجازات و شهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد و التسجيل في الجدول.
- إعداد و نشر قائمة المهنيين في الجدول.
- استقبال الشكاوى التأديبية في حق المهني و الفصل فيها.
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية و برمجتها.
- استقبال و دراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين و عرضها للموافقة.

2- في مجال التقييس المحاسبي:

يقوم المجلس الوطني في مجال التقييس المحاسبي بالمهام التالية: ²

- جمع و استغلال المعلومات المتعلقة بالمحاسبة و تدريسها.
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات و التحاليل في مجال تطوير و استعمال الأدوات و المسارات المحاسبية.
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة و إبداء الرأي و تقديم التوصيات بشأنها.

¹ المادة 10، المرسوم التنفيذي 11-24، مرجع سبق ذكره، ص 05.

² المادة 11، المرسوم التنفيذي 11-24، مرجع سبق ذكره، ص 05.

- المساهمة في تطوير أنظمة و برامج التكوين و تحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية و المعايير الدولية للتدقيق.
- متابعة تطور المناهج و النظم و الأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- تنظيم التظاهرات و الملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

3- في مجال تنظيم و متابعة المهن المحاسبية:

يقوم المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم و متابعة المهن المحاسبية بالمهام التالية:¹

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.
 - المساهمة في تطوير أنظمة و برامج التكوين و تحسين مستوى المهنيين.
 - متابعة تطور المناهج و النظم و الأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.
 - متابعة و ضمان تحسين العناية المهنية.
 - إجراء دراسات في المحاسبة و الميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة و نشر نتائجها.
 - مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة.
 - تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.
 - القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.
- المطلب الثالث : المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.**

تم تأسيسه بموجب المادة 14 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ

الحسابات و المحاسب المعتمد

¹ المادة 12، المرسوم التنفيذي 11-24، مرجع سبق ذكره، ص 06.

يتميز المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالشخصية المعنوية و يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب و مهنة محافظ حسابات و مهنة محاسب معتمد وفق الشروط المحددة في القانون، يتم تسييره من طرف مجلس وطني ينتخبه مهنيون، كما يمكن إنشاء مجالس جهوية.¹

صلاحيات المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

يقوم المصنف الوطني بالمهام التالية:²

- السهر على تنظيم المهن و حسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها و استقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن و أعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية و ينشرها في أجل شهرين من تاريخ إعدادها.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن و حسن سيرها.

1- المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين:

تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين:

وفقا للمادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 و المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني

للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره " يتشكل المجلس من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من

¹ المادة 14، القانون 01-10 المؤرخ في 29 يناير 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، 11 يوليو 2010، ص 06.

² المادة 15، القانون 01-10 المؤرخ في 29 يناير 2010، مرجع سبق ذكره، ص 06.

بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين".¹

صلاحيات المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.²

يكلف المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بالمهام الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة و الغير منقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و تسييرها.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية و عرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة و مشروع ميزانية السنة الموالية.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تقسيم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة و نشرها و توزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية و جميع السلطات و كذا الغير.
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة .
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011، المتعلق بتحديد تشكيلة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره، الجريدة الرسمية ، العدد 07، 02 فبراير 2011، ص 08.

² المادة 04، المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011، مرجع سبق ذكره، ص 08.

2- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تشكيله المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من تسعة أعضاء يتم انتخابهم من قبل الجمعية العامة من

بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.¹

صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يقوم المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالمهام الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة و الغير منقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و تسييرها.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية و عرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة و مشروع ميزانية السنة الموالية.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تقسيم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة و نشرها و توزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية و جميع السلطات و كذا الغير.
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة .
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.²

¹ المادة 03، المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره، الجريدة الرسمية، العدد 07، 02 فبراير 2011، ص 11.

² المادة 04، المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011، مرجع سبق ذكره، ص 11.

3- المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

يتشكل المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين من تسعة أعضاء يتم انتخابهم من قبل الجمعية

العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.¹

صلاحيات المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

يقوم المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالمهام التالية:²

- إدارة الأملاك المنقولة و الغير منقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و تسييرها.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية و عرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة و مشروع ميزانية السنة الموالية.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تقسيم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة و نشرها و توزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى الهيئات العمومية و جميع السلطات و كذا الغير.
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى المنظمات الدولية المماثلة .
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

¹ المادة 03، المرسوم التنفيذي 11-27 المؤرخ في 27 يناير 2011، و المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياته و قواعد سيره، الجريدة الرسمية ، العدد 07، 02 فبراير 2011، ص 14.

² المادة 04، المرسوم التنفيذي 11-27 المؤرخ في 27 يناير 2011، مرجع سبق ذكره، ص 14.

المبحث الثاني : التدقيق الخارجي و دوره في تفعيل حوكمة المؤسسات

يعد التدقيق الخارجي من بين أهم آليات حوكمة المؤسسات، لذا يتوجب وجود تفاعل بين كلا من التدقيق الخارجي و الآليات الأخرى لحوكمة المؤسسات كالتدقيق الداخلي و مجلس الإدارة قصد تحقيق الشفافية و المصداقية في المعلومة المالية، و هذا ما سنحاول التطرق إليه في هذا المبحث .

المطلب الأول : مبادئ الحوكمة و قانون ساربنز أكسلي كدعامة لجودة التدقيق الخارجي

الفرع الأول : مبادئ الحوكمة

تهدف أهداف الحوكمة إلى تحقيق الإدارة الرشيدة من خلال حرصها على شفافية و مصداقية المعلومات للحفاظ على حقوق المساهمين و زيادة ثقة الأطراف الخارجية تجاه جودة المعلومة المالية. يساهم مبدأ الإفصاح و الشفافية في توفير شفافية المعلومات و مصداقيتها و كذا الحصول على معلومة ذات جودة، حيث يسمح الإفصاح بالتأكد من سلوك المؤسسة و مدى احترامها لحقوق المساهمين و المستثمرين بالإضافة إلى جذب رأس المال و زيادة الثقة في سوق المال.¹

كما نصت مبادئ الحوكمة على مسؤوليات مجلس الإدارة المتمثلة في الدور الإشرافي و الرقابي على أعمال الإدارة التنفيذية، قصد حماية حقوق المساهمين و كذا توفير الإفصاح و الشفافية في الوقت المناسب و عليه نستنتج أن مجلس الإدارة من خلال مهامه يسعى إلى الرفع من فعالية عملية التدقيق و بالتالي الوصول للجودة المطلوبة.²

¹ بن عيشي عمر، تطبيق مبادئ الحوكمة المصرفية و أثرها في جودة المعلومة المحاسبية دراسة ميدانية في البنوك الجزائرية حالة ولاية بسكرة، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد 05، 2016، ص124.

² بلاسكة صالح، تطبيق مجلس إدارة الشركة لمبادئ الحوكمة —دراسة عينة من شركات المساهمة في الجزائر—، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 17، 2017، ص418.

التكامل بين مبادئ الحوكمة و جودة التدقيق الخارجي :

إن العلاقة التي تربط بين مبادئ حوكمة المؤسسات و جودة التدقيق الخارجي هي علاقة تكاملية، حيث تسعى حوكمة المؤسسات من خلال مبادئها إلى تعزيز شفافية و مصداقية المعلومة المالية، في حين أن التدقيق الخارجي يسعى إلى محاربة الغش و تحريف القوائم المالية.¹

كما يساهم التدقيق الخارجي في تفعيل العديد من مبادئ حوكمة المؤسسات من خلال التأكد من شفافية و مصداقية المعلومة المالية و بالتالي تحقيق المبدأ الأول المتمثل في ضمان وجود إطار فعال لحوكمة المؤسسات ، تحقيق المبدأ الثاني المتمثل في حماية حملة الأسهم و المعاملة المتكافئة حيث يتأكد من خلال قيامه بمهمة التدقيق إلى احترام حقوق المساهمين خاصة الأقلية منهم، بالإضافة إلى تحقيقه المبدأ المتمثل في الإفصاح و الشفافية من خلال تأكد المدقق من القيام بعملية الإفصاح و أنها تمت في الوقت المناسب.²

و عليه نستطيع أن نقول أن كلا من مبادئ الحوكمة و التدقيق الخارجي يسعيان إلى الوصول لأعلى جودة ممكنة.

الفرع الثاني: قانون سارينز أكسلي

تم إصداره من قبل الكونغرس الأمريكي سنة 2002 و الذي نص على إنشاء هيئة لرقابة أداء المدققين القانونيين ، حيث كان لشركة انرون وورلد كوم دورا كبيرا في ظهور قانون سارينز أكسلي.

يسعى قانون سارينز أكسلي إلى إعادة الثقة في المحاسبة و كسب ثقة أصحاب المصالح من خلال:³

– تحقيق الشفافية في المعلومات؛

– التحقق من صحة و كفاءة نظام الرقابة الداخلية؛

– التأكد من أن السياسات المحاسبية تتماشى مع عمل المؤسسة و أهدافها؛

¹ عصام محمد الطويل، أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة و جودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح –دراسة تطبيقية-، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية، العدد 09، 2018، ص.ص 79-80.

² بن زارة منصورية، التدقيق المحاسبي و دوره في إرساء مفهوم الحوكمة في ظل قانون SOX، مجلة دفاتر بوداكس، عدد 05، 2016، ص 204.

³ علي حسن الدونجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، دور قانون سارينز أكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة و الاقتصاد، العدد 86، 2011، ص.ص 17-18.

- محاربة الغش؛

- التحقق من استقلالية المدقق الداخلي و الخارجي؛

- فرض عقوبات في حال مخالفة الشركات للأنظمة و القوانين المعمول بها.

و عليه نستنتج أن قانون سارينز أكسلي يسعى إلى تعزيز مهنة التدقيق و تحقيق الجودة المطلوبة من خلال حرصه

على استقلالية المدقق و كذا محاربة الغش و حرصه على شفافية المعلومة المالية.

لقد قام قانون سارينز أكسلي بتنفيذ دور التدقيق و تعزيز حوكمة المؤسسات من خلال:¹

- توكيل مهمة تعيين المدقق و الإشراف عليه من قبل لجنة التدقيق؛

- استقلالية لجان التدقيق؛

- قيام المدقق الخارجي بتقديم تقرير إلى لجنة التدقيق يحدد فيه مختلف السياسات و الممارسات المتبعة من طرف

المؤسسة؛

- إجبار المؤسسات على الالتزام بدليل الأخلاقيات الخاص بالمديرين التنفيذيين؛

- مصادقة المدير المالي و المدير التنفيذي على التقارير السنوية و الربع سنوية؛

- إلزام المؤسسات بالقيام بعملية الإفصاح؛

- إنشاء مجلس إشراف على المدققين يقوم بتحديد المعايير و الرقابة على الجودة و التأكد من احترامهم

لأخلاقيات المهنة و كذا استقلاليتهم؛

- تدوير شريك التدقيق: يجب تدوير شريك التدقيق مرة واحدة على الأقل كل 05 سنوات؛

- عدم مشاركة المدقق في أعمال التدقيق في حالة ما إذا تم القيام بها من قبل المدير التنفيذي أو المدير المالي أو

المراقب المالي أو رئيس الحسابات أو شخص مماثل سنة واحدة قبل التدقيق و يقوم المدقق باستخدامه؛

- فرض عقوبات جنائية.

¹ بن زازة منصورية مرجع سبق ذكره، ص.ص 206-210.

المطلب الثاني: علاقة التدقيق الخارجي بآليات حوكمة المؤسسات

الفرع الأول : علاقة التدقيق الخارجي بلجان التدقيق

لقد برز الاهتمام بضرورة وجود لجان التدقيق بعد الأزمات المالية التي عرفتتها كبرى الشركات العالمية كشركة انرون و وورلدكوم ، بالإضافة إلى تزعزع الثقة في مهنة التدقيق الخارجي بعد فضيحة مكتب التدقيق آرثر أندرسون، كما أوصت عليها العديد من التقارير و القوانين كتقرير سميث سنة 2003 و قانون سارينز أكسلي سنة 2002، و التي أكدت على ضرورة إصدار تقرير من قبل لجنة التدقيق يضاف إليه القوائم المالية و كذا تقرير مدقق الحسابات و التي توضح من خلالها على مدى التزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة، كما تساهم لجان التدقيق في مساعدة الإدارة على القيام بأعمالها بكل فعالية بالإضافة إلى منح الاستقلالية لكل من المدقق الداخلي و الخارجي و تحسين نظام الرقابة الداخلية.¹

و قبل التطرق إل العلاقة التي تجمع بين التدقيق و لجان التدقيق سنتطرق إلى التعريف بها و كذا إلى أهميتها في المؤسسة.

تعريف لجنة التدقيق:

تعريف 01: " لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة و تقتصر عضويتها على الأعضاء الغير تنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء الغير تنفيذيين و مسؤوليتها أن تشمل على مراجعة المبادئ و السياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة، و الاجتماع بالمراجع الخارجي و مناقشته حول نتيجة عملية المراجعة، و أيضا التأكد من مراقبة نظام الرقابة المالية بالمؤسسة".²

¹ جريو صارة، بوفليح نبيل، دور لجان التدقيق في دعم و تحسين حوكمة الشركات، مجلة المنهل الاقتصادي، مجلد02، العدد01، 2019، ص113.

² محمد لمن ميرة، الأزهر عزه، دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد 10، 2017، ص237.

عرفها **REED ET DEZOOT** " لجنة التدقيق الفعالة تتكون من أعضاء من ذوي الكفاءة و يجب أن يمنح لهم الاستقلالية و الموارد اللازمة لحماية حقوق أصحاب المصالح من خلال ضمان جودة القوائم المالية و أنظمة الرقابة الداخلية و التحكم في المخاطر وكل متطلبات الرقابة".¹

عرفت الهيئة الأمريكية الكندية للمحاسبين القانونيين سنة 1992 " لجنة التدقيق لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤوليتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة و تعد لجنة التدقيق كحلقة وصل بين المدققين و مجلس الإدارة".²

عرفها الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين " لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة الغير تنفيذيين و ذلك لاختيار المدققين الخارجيين و مناقشة عملهم و علاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية و نظام الرقابة الداخلية".³

و عليه نستنتج أن لجنة التدقيق هي:

- لجنة منبثقة من مجلس الإدارة؛
- تتكون من أعضاء غير تنفيذيين؛
- حلقة وصل بين المدققين و مجلس الإدارة؛
- لجنة تتأكد من مدى تطبيق المؤسسات للحوكمة؛
- لجنة تعمل على منح الاستقلالية لكلا من المدقق الداخلي و المدقق الخارجي؛
- تعمل على حماية حقوق أصحاب المصالح.

¹ لشلاش عائشة، بوعلي هشام، لجنة التدقيق كأحد دعائم حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية لبعض ولايات الغرب الجزائري، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 03، العدد 01، 2017، ص 178.

² بوفاسة سليمان، سعيدي الرشيد، لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة و رفع جودة التدقيق في المؤسسة، مجلة الجزائرية للاقتصاد و المالية، العدد 03، 2015، ص 21.

³ نفس المرجع سبق ذكره، ص 21.

أهداف لجان التدقيق:

تتمثل أهداف لجان التدقيق فيما يلي:¹

- الرفع من جودة التقارير المالية؛
- منح الاستقلالية لكلا من المدقق الداخلي و المدقق الخارجي و التنسيق بينهما قصد الوصول للجودة المطلوبة؛
- تحسين نظام الرقابة الداخلية؛
- الرفع من أداء مجلس الإدارة في الجانب المالي و المحاسبي خاصة.

أهمية لجان التدقيق:

تلعب لجان التدقيق دورا هاما في المؤسسة من خلال مساعدتها لكلا من مجلس الإدارة، المدقق الداخلي و المدقق الخارجي و كل طرف ذات علاقة بالمؤسسة.

1- أهميتها بالنسبة لمجلس الإدارة: تعمل لجان التدقيق على مساعدة مجلس الإدارة في تنفيذ مهامه خاصة فيما يتعلق بجانب المالية و المحاسبة، حيث تعد حلقة وصل بين مجلس الإدارة و التدقيق الخارجي كونها تعمل على تحسين عملية الاتصال بينهما.

2- أهميتها بالنسبة للتدقيق الخارجي: تعمل لجان التدقيق على منح الاستقلالية التامة للمدقق الخارجي بالإضافة إلى التنسيق بينه و بين المدقق الداخلي قصد الوصول للجودة في التدقيق.

3- أهميتها بالنسبة للتدقيق الداخلي: تعمل لجان التدقيق على منح الاستقلالية للمدقق الداخلي حتى يتمكن من أداء المهمة بدون ضغوط أو تدخل كما تعمل على حل المشاكل التي تقع بينه و بين الإدارة.

4- أهميتها بالنسبة للمستثمرين و الأطراف الخارجية: تعمل لجان التدقيق على منح الثقة لأصحاب المصالح من خلال سعيها إلى تحقيق الشفافية و المصداقية في المعلومة المالية و المحاسبية.²

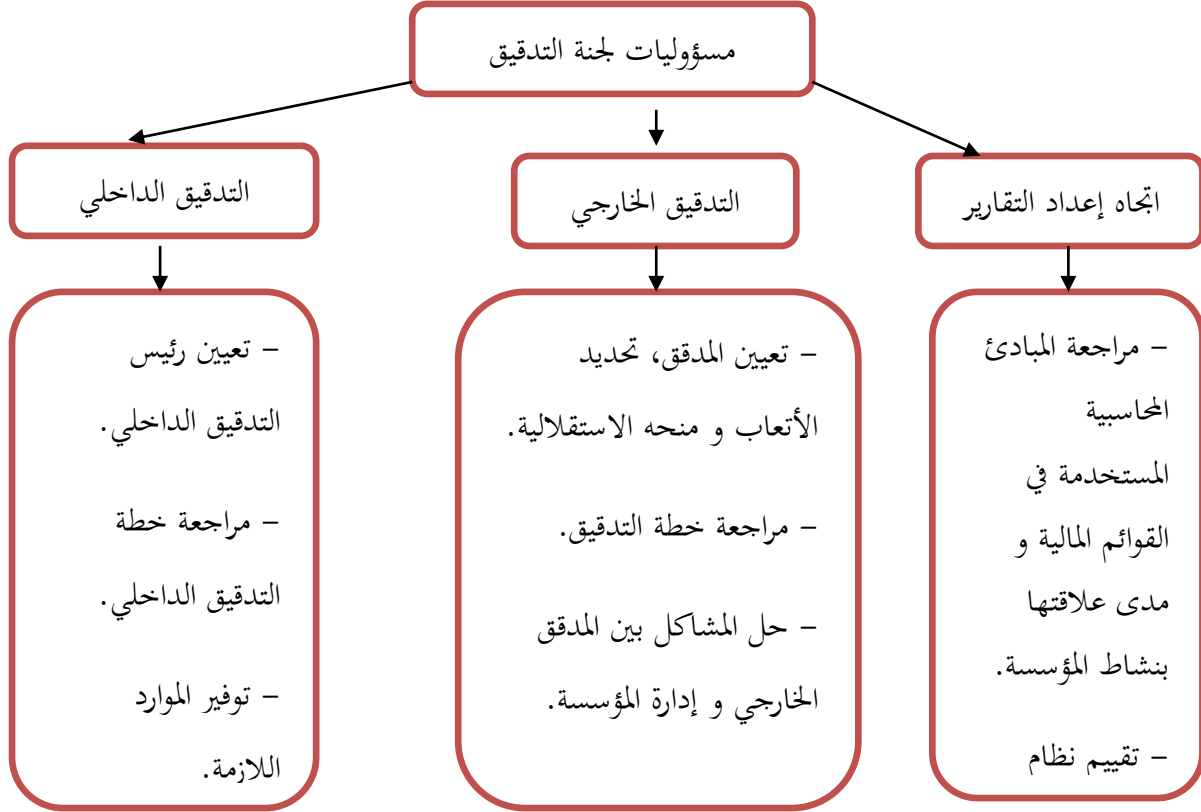
¹ لشلاش عائشة، بوعلي هشام، مرجع سبق ذكره، ص. 178-179.

² جريو صارة، بوفليح نبيل، مرجع سبق ذكره ، ص 114.

مسؤوليات لجان التدقيق:

سوف نتطرق من خلال الشكل التالي إلى مسؤوليات لجان التدقيق.

الشكل 01-03 : مسؤوليات لجان التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على : جريو صارة، بوفليخ نبيل، دور لجان التدقيق في دعم وتحسين حوكمة الشركات، مجلة المنهل الاقتصادي، مجلد02، العدد 01، 2019، ص115.

علاقة التدقيق الخارجي بلجان التدقيق:

نستطيع القول من خلال ما تم التطرق إليه أن العلاقة التي تجمع بين لجان التدقيق و التدقيق الخارجي علاقة تكاملية، حيث تقوم لجان التدقيق بتعيين المدقق الخارجي و تحدد أتعابه ، بالإضافة إلى منحة الاستقلالية التامة، كما تعمل على التنسيق بينه و بين المدقق الداخلي قصد الوصول إلى جودة التدقيق، و في المقابل يقوم المدقق الخارجي بتقديم التقرير لها حتى تتمكن من اتخاذ القرارات اللازمة للرفع من أداء المؤسسة و تقييم ضوابط الرقابة الداخلية.

و على هذا الأساس نستطيع أن نقول أن تكامل العلاقة بين كلا من لجان التدقيق و المدقق الخارجي يؤثر إيجابيا على المؤسسة و أدائها.

الفرع الثاني: علاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي

قبل التطرق إلى العلاقة بين التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي، سنتعرف على التدقيق الداخلي بصفة عامة.

تعريف التدقيق الداخلي:

عرفه المعهد الفرنسي للتدقيق و الرقابة الداخلية IFACI " وظيفة مسئولة عن تدقيق دوري للوسائل أو الإمكانيات الموجودة تحت تصرف الإدارة و المديرين على جميع المستويات، من أجل إدارة و مراقبة المؤسسة، هذه الوظيفة تؤمن من طرف مصلحة تابعة للإدارة و مستقلة عن باقي المصالح الأخرى، و من أهدافها الرئيسية في إطار التدقيق الدوري التحقق من أن الإجراءات تشمل ضمانات كافية، المعلومات صحيحة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة و الهياكل واضحة و مناسبة".¹

أهمية التدقيق الداخلي:

تكمن أهمية التدقيق الداخلي فيما يلي:²

- وظيفة مستقلة عن باقي وظائف المؤسسة؛
- وظيفة استشارية و تأمينية؛
- تعمل على خلق قيمة مضافة للمؤسسة؛
- تحسين و زيادة الفرص للمؤسسة من أجل تحقيق أهدافها؛
- التأكد من تطبيق الإجراءات و العمليات؛
- تخفيض المخاطر.

¹ أوصيف لخضر، طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات -إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100(طبيعة العمل)، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 2017، 17، ص 159.

² شمال نجا، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 167.

مساهمة معايير التدقيق في مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي:

يهدف كلا من التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي إلى التأكد من المعلومات المقدمة من طرف الإدارة و فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، فحسب مجموعة من الدراسات و التي أكدت على دور التدقيق الداخلي في مساعدة التدقيق الخارجي، كون المدقق الداخلي متواجد بصفة دائمة في المؤسسة فهو بذلك يعرف نقاط القوة و نقاط الضعف، كما قامت العديد من الهيئات و المنظمات المهنية بتحديد مجموعة من المعايير تشير من خلالها إلى ضرورة استفادة المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي.

تتمثل هذه المعايير فيما يلي:

معيار التدقيق الدولي رقم 610: تم إصداره سنة 1988 تحت اسم " استخدام عمل التدقيق الداخلي " من قبل لجنة ممارسات التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين و الذي ينص على ضرورة استخدام المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي، كما أن على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار كفاءة المدقق الداخلي، نطاق التدقيق الداخلي و مكانته في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

معيار التدقيق المصري رقم 610: المعروف تحت اسم " اعتبارات الاستعانة بعمل المدقق الداخلي " و الذي ينص على ضرورة استخدام التدقيق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي لتقليل الجهد و الأتعاب.

معيار التدقيق الخارجي رقم 02: و ينص هذا المعيار على اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي فيما يخص تقييم نظام الرقابة الداخلية.

لجنة المنظمات المهنية تريدوي: لقد قامت لجنة تريدوي المعروفة ب COSO بإصدار تقرير ينص على تحفيز المدقق الداخلي للعمل مع الإدارة و المدقق الخارجي فيما يخص نظام الرقابة الداخلية، كما أكدت على ضرورة استعانة المدقق الخارجي لأعماله من أجل الحصول على معلومات كافية لفهم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

معيار التدقيق الأمريكي رقم 65: تم إصداره في أبريل 1991 تحت اسم " استخدام عمل المدقق الداخلي " من طرف الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين و الذي ينص على الإجراءات الواجب إتباعها من طرف المدقق

الداخلي حتى يتمكن المدقق الخارجي من الاعتماد على النتائج المتوصل إليها، فكلما كان التدقيق الداخلي ذو جودة كلما أثر إيجابيا على أعمال المدقق الخارجي فيما يخص تقدير المخاطر و كذا نطاق التدقيق.¹

علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي:

يعمل التدقيق الداخلي على مساعدة التدقيق الخارجي من خلال معرفته التامة بالمؤسسة وتواجده الدائم فيها، فكلما كان عمل الإدارة نزيه و المدقق الداخلي يتميز بالكفاءة والاستقلالية التامة كلما زاد اعتماد المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي.

يعمل كلا من التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي من خلال علاقتهما على الرفع من كفاءة و فعالية الحوكمة داخل المؤسسة من خلال :²

- اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي من ناحية تقييم نظام الرقابة الداخلية كونه متواجد بصفة دائمة في المؤسسة فهو بالتالي يعرف نقاط قوتها و نقاط ضعفها؛
- يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في الحصول على المصادقات من العملاء؛
- اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي يساعده في تقليل الجهد و الوقت و الأتعاب، كما يساعده في التركيز على الأمور الجوهرية و اكتشاف التلاعب والأخطاء المرتكبة في القوائم المالية؛
- مساعدة المدقق الخارجي للمدقق الداخلي في تطوير كفاءته و مهارته في مجال التدقيق؛
- و عليه نستنتج أن العلاقة التي تجمع بين كلا من التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي هي علاقة تكاملية، حيث يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي على فهم نقاط القوة و الضعف من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية و

¹ محمد بن لدغم، محمد أمين لعرجي، مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية- دراسة استبيان موجه لعينة من المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات) بولاية تلمسان، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 06، العدد 02، 2018، ص.ص.85،86.

² بوفاتح بلقاسم، بلعربي عبد القادر، التكامل بين التدقيق الخارجي و الآليات الداخلية كأساس لتنفيذ حوكمة المؤسسات -دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي (الاغواط، غرداية، ورقلة)، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 06، 2016، ص.ص.258-259.

الذي سيساعد المدقق الخارجي في تخفيض الوقت و الجهد و توسيع نطاق التدقيق ، و في المقابل يساعد المدقق الخارجي المدقق الداخلي في اكتساب كفاءات و مهارات جديدة في مجال التدقيق.

شروط اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي:

- يخضع اعتماد المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي إلى مجموعة من الشروط تتمثل في:¹
- استقلالية عمل المدقق الداخلي و اتصاله بصفة مباشرة مع المجموعة الحاكمة في المؤسسة؛
- تميز المدقق الداخلي بالكفاءة التقنية اللازمة؛
- القيام باجتماعات دورية بين كلا من المدقق الداخلي و الخارجي؛
- تقديم المدقق الداخلي لتقاريره إلى إدارة المؤسسة أو السلطة الحاكمة في المؤسسة؛
- إذا لم يكن للمدقق الداخلي مسؤوليات متضاربة؛
- إشراف إدارة المؤسسة على توظيف المدققين الداخليين؛
- تفاعل الإدارة مع توصيات المدقق الداخلي.

الفرع الثالث: علاقة التدقيق الخارجي بمجلس الإدارة

قبل التطرق إلى العلاقة التي تجمع التدقيق الخارجي بمجلس الإدارة، سوف نتعرف بشكل عام على مجلس الإدارة.

تعريف مجلس الإدارة:

يعرف مجلس الإدارة على أنه " الهيئة التي لها دور حيوي في إدارة الشركة و تسيير أعمالها، فهو يتخذ القرارات اللازمة لإدارة الشركة بأغلبية الأصوات، و يتم انتخاب أعضائه في الهيئات العمومية من بين المساهمين و الأطراف الأخرى ذات المصلحة".²

¹ وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، ص04.

² بلاسكة صلاح، تطبيق مجلس إدارة الشركة لمبادئ الحوكمة -دراسة عينة من شركات المساهمة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص416.

خصائص مجلس الإدارة:

يتميز مجلس الإدارة بالعديد من الخصائص المتمثلة في:¹

حجم مجلس الإدارة:

لقد اختلفت الآراء حول إيجابيات و سلبيات حجم مجلس الإدارة، حيث يرى JENSEN أن كبر حجم مجلس الإدارة يؤثر سلباً على أدائه كونه يخلق مشاكل و صراعات بالإضافة إلى تكوين فرق وبالتالي خلق مشاكل و صراعات و كذا تكوين فرق و بالتالي صعوبة اتخاذ القرار، لذا توصل الباحث إلى الحجم المثالي لمجلس الإدارة المتمثل في 7 إلى 8 أعضاء، في المقابل يرى الباحثان PEARCE AND ZOHRA كبر حجم مجلس الإدارة بشكل إيجابي كونه يعمل على الرفع من كفاءة و مهارة الأعضاء بينما يرى محمد مليحي و عبد الحكيم مليحي أن حجم مجلس الإدارة يجب أن يتوافق مع نشاط المؤسسة، ففي بعض الحالات يكون كبر حجم مجلس الإدارة أداة رقابة فعالة و صغر حجم مجلس الإدارة يسهل من عملية اتخاذ القرار.

استقلالية مجلس الإدارة:

تعد استقلالية مجلس الإدارة من أهم الخصائص الواجب توفرها، حيث يجب عليه أن يكون مستقل عن الإدارة التنفيذية، فحتى تتحقق هذه الخاصية يجب أن يتضمن مجلس الإدارة أعضاء غير تنفيذيين فوفقاً لنظرية الوكالة كلما تواجد في مجلس الإدارة أعضاء غير تنفيذيين كلما تميزت حوكمة المؤسسات بالفعالية، حيث تساهم استقلالية مجلس الإدارة في خلق قيمة مضافة للمؤسسة، حماية مساهميها و تقليل السرقة و الغش.

¹ مفروم برودي، مصيطفى عبد اللطيف، أثر خصائص مجلس الإدارة و لجنة المراجعة على الأداء المالي للشركة: دراسة تجريبية على الشركات المشككة لمؤشركاك 40 من 2010 إلى 2014، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات، المجلد 09، العدد 02، 2016، ص.ص 695-699.

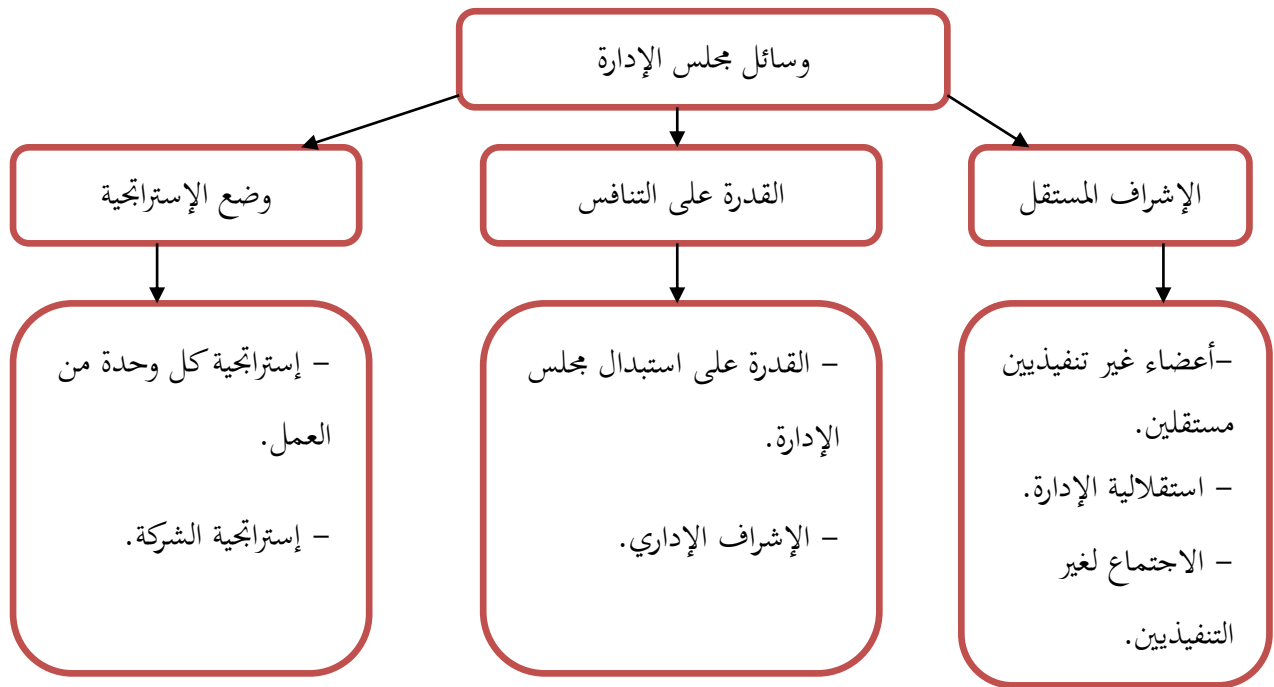
هيكل مجلس الإدارة:

و يقصد بهيكل مجلس الإدارة طريقة تسييره أي وفق الهيكل الأحادي أو الهيكل الثنائي، حيث يقصد بالهيكل الثنائي انقسام مجلس الإدارة إلى مجلس مديرين و مجلس مراقبة، فيتكفل مجلس المديرين بأداء المؤسسة أما مجلس المراقبة فتوكل إليه مهمة المراقبة.

دور مجلس الإدارة في تحقيق حوكمة المؤسسات:

سوف نتطرق من خلال الشكل التالي إلى دور مجلس الإدارة في تحقيق حوكمة المؤسسات.

شكل 03-02 : وسائل تطبيق مجلس الإدارة لحوكمة المؤسسات



المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة 2008، ص98.

انطلاقاً من الشكل نستنتج أن مجلس الإدارة يساهم في تحقيق حوكمة المؤسسات من خلال:¹

الإشراف المستقل: فكلما زادت استقلالية الأعضاء كلما زادت شفافية و نزاهة الأداء، الذي يساهم بدوره في التقليل من الغش و حماية حقوق المساهمين.

¹ بلاسكة صلاح، مرجع سبق ذكره، ص.ص 417-418.

القدرة على التنافس: فزيادة المنافسة بين أعضاء مجلس الإدارة يؤدي إلى الرفع من كفاءتهم و مهارتهم.

وضع إستراتيجية المؤسسة: من بين أهم المسؤوليات التي تقع على عاتق مجلس الإدارة، وضع الإستراتيجية، تحديد الأشخاص القائمين على تنفيذها و الرقابة على تنفيذها.

علاقة التدقيق الخارجي بمجلس الإدارة:

يعد مجلس الإدارة من بين أهم آليات حوكمة المؤسسات، نظرا للدور الاستراتيجي الذي يقوم به ، لذا يتوجب وجود علاقة بين كلا من مجلس الإدارة و التدقيق الخارجي، حيث يساهم كلا منهما في حماية المؤسسة و حقوق أصحاب المصالح، و لإبراز أهمية العلاقة نتطرق إلى انخيار شركات وورلد كوم و انرون و التي كان سببها ضعف مجلس الإدارة و كذا التلاعب و تزوير البيانات و تواطؤهم مع مكتب التدقيق الخارجي آرثر أندرسون. حيث يعتمد مجلس الإدارة على القوائم المالية المصادق عليها من قبل المدقق الخارجي لاتخاذ القرارات و وضع الاستراتيجيات، و عليه نستنتج أن التدقيق طرف فعال في علاقته مع مجلس الإدارة.¹

المطلب الثالث: دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات

الفرع الأول : دور التدقيق الخارجي في الحد من مشاكل نظرية الوكالة و مشكلة عدم تماثل المعلومات²

من بين أهم المشاكل التي تسعى الحوكمة إلى حلها من خلال آلياتها الرقابية مشكلة الوكالة و عمد تماثل المعلومات، فالمعلومات المتواجدة لدى الوكيل ليست نفسها المتواجدة عند الموكل بغية تحقيق أهدافه الشخصية، لذا تسعى المؤسسة من خلال تعيينها للمدقق الخارجي إلى حل المشكلة المتواجدة بين المسيرين و المساهمين من خلال مهمة الرقابة الموكلة إليه ، و التي يسعى من خلالها إلى التأكد من مصداقية و شفافية المعلومة المالية المعدة من طرف الوكيل، حيث يساعد تقرير المدقق الخارجي المساهمين في اتخاذ القرار، لذا يتوجب على المدقق الخارجي أن يتمتع بالاستقلالية و الكفاءة اللازمة.

¹ بوفاتح بلقاسم ، بلعربي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص260.

² حميدي أحمد سعيد، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد و المالية، العدد 09، 2018، ص335.

الفرع الثاني : دور التدقيق الخارجي في تعزيز الإفصاح المحاسبي

تعريف الإفصاح المحاسبي:

تعريف 01: يقصد بالإفصاح المحاسبي " تقديم المعلومات و البيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون، صحيح و

ملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين و الخارجيين في آن واحد".¹

تعريف 02: و يقصد به " شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدمي التقارير و القوائم

المالية سواء كانوا داخليين أم خارجيين صورة واضحة و صحيحة عن الشركة".²

وعليه نستنتج أن الإفصاح المحاسبي هو عبارة عن عملية يتم من خلالها تقديم المعلومات الضرورية بشكل واضح

ومفهوم لمستخدمي القوائم المالية حتى يتمكنوا من اتخاذ القرارات.

أنواع الإفصاح المحاسبي:

تتمثل أنواع الإفصاح المحاسبي فيما يلي:³

الإفصاح الكامل: أي شمول القوائم المالية على جميع المعلومات الضرورية لإيضاح الصورة الحقيقية للمؤسسة.

الإفصاح العادل: أي شمول القوائم المالية على الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية و التي تخدم جميع الفئات.

الإفصاح الكافي: أي شمول القوائم المالية على الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية.

الإفصاح الملائم: أي الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بشكل يراعي حاجة مستخدمي القوائم المالية، ظروف

المؤسسة و طبيعة نشاطها و أن تفيدهم في عملية اتخاذ القرار.

¹ أحمد قايد نور الدين، بن زاف لبنى، دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية للقوائم المالية، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، العدد 01، 2018، ص 129.

² قسمة عائشة ، عبارات مقدم، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة استيعابية لعينة من المؤسسات، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية ، دراسات اقتصادية، المجلد 13، العدد 2016، 28، ص 372.

³ خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح و القياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي scf و أثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية، العدد 07، 2017، ص 33.

أهداف الإفصاح المحاسبي

تتمثل أهداف الإفصاح المحاسبي فيما يلي: ¹

- تقديم المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم في عملية اتخاذ القرار؛
- تفسير المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية؛
- إزالة الغموض عن المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية؛
- تحقيق الكفاءة المعلوماتية التي تساهم في اتخاذ القرارات و الرفع من درجة التأكد؛
- تعزيز الثقة بين مستخدمي البيانات المالية و إدارة المؤسسة المعدة للقوائم المالية.

أهمية الإفصاح المحاسبي

تتمثل أهمية الإفصاح المحاسبي فيما يلي: ²

- تخفيض مشكلة عدم تماثل المعلومات؛
- مساعدة مستخدمي القوائم المالية على الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية؛
- تقليل عملية الاعتماد على المعلومات الداخلية؛
- تقليل نسبة الخطر عند اتخاذ القرارات.

¹ مؤيد الساعدي، قاسم علي عمران البياتي، فاعلية الإفصاح المحاسبي في تقليل الفساد المالي و الإداري منظور إداري محاسبي تطبيقي في عينة من المصارف محافظة بابل، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، المجلد 01، العدد 01، 2016، ص 87.

² بن عيشي عمار، دردوري لحسن، الإفصاح المحاسبي و دوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية — دراسة حالة شركات المساهمة لولاية بسكرة الجزائر، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، المجلد 02، العدد 04، 2017، ص 52.

دور التدقيق الخارجي في تعزيز الإفصاح المحاسبي:

تهدف عملية الإفصاح المحاسبي إلى الكشف عن جميع المعلومات الضرورية التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم، لذا يقوم المدقق الخارجي من خلال المهام الموكلة له إلى التأكد من مدى التزام المؤسسة بالمرجع المحاسبي المطبق و كذا صدق المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية و في الأخير التأكد من عملية الإفصاح المحاسبي و أنها تمت في الوقت المناسب ، و عليه نستطيع القول أن التدقيق الخارجي يساهم في التأكد من تطبيق مبدأ من مبادئ الحوكمة ألا و هو الإفصاح المحاسبي.¹

الفرع الثالث : دور التدقيق الخارجي في الرفع من درجة الموثوقية في جودة المعلومة المحاسبية

تعريف جودة المعلومة المحاسبية

1- تعريف المعلومة:

و يقصد بها " البيانات التي تتم معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملا بالنسبة لمستخدم ما يمكنه من استخدامها في العمليات الجارية و المستقبلية لاتخاذ القرارات".²

كما يقصد بها أيضا " بيانات عولجت للحصول على مؤشرات ذات معنى تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات و التنبؤ بالمستقبل و يتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث التفصيل أو الاختصار حتى تكون ذات منفعة لمتخذي القرار".³

2- مفهوم المعلومة المحاسبية:

و يقصد بها البيانات المنتجة من طرف نظام المعلومات المحاسبي من خلال تسجيلها، معالجتها و إخراجها في

¹ حميدي أحمد سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 334.

² أحمد قايد نور الدين، بن زاف لبنى، مرجع سبق ذكره، ص 130.

³ مصطفى عقاري، حكيمة بوسلمة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 09، 2013، ص 46.

شكل قوائم مالية، حتى يتم استخدامها للتخطيط الجيد و التوجيه و الرقابة.¹

3- مفهوم جودة المعلومة المحاسبية:

تعريف 01: " ما تتمتع به المعلومات من مصداقية و ما تحققه من منفعة للمستخدمين، و أن تخلو من التحريف و التضليل و أن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية و الرقابية و المهنية و الفنية الأمر الذي يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها".²

وعليه نستنتج أن جودة المعلومة المحاسبية تتمثل في المعلومات التي تتميز بالمصداقية والشفافية، الخالية من التضليل و التحريف قصد مساعدة مستخدميها من تحقيق الهدف من وراء استخدامها.

خصائص جودة المعلومة المحاسبية

تتميز جودة المعلومة المحاسبية بالخصائص التالية:³

الملائمة: قدرة المعلومة المحاسبية على مساعدة مستخدميها في اتخاذ قراراتهم، التنبؤ، التقويم و توفيرها في الوقت المناسب.

التوقيت: من بين أهم الميزات الواجب توفرها في المعلومة المحاسبية ذات جودة، فكلما تم توفيرها في الوقت المناسب كلما ساعدت مستخدميها في عملية اتخاذ القرار المناسب، لذا يتوجب توفيرها في الوقت المناسب حتى لا تفقد أهميتها.

المصداقية: يعني أن تتميز المعلومة بالشفافية و تكون خالية من التضليل و التحريف بالإضافة إلى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة حتى تمكن مستخدميها من استعمالها.

¹ بوخروبة الغالي، دواح بلقاسم، مساهمة حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية و الإفصاح المحاسبي حالة شركة التأمينات، مجلة اقتصاديات المال و الأعمال ، عدد 06، 2018، ص 335.

² علي بن قطيب ، السعيد قاسمي، دور التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات —دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين و محافضي الحسابات في ولاية تيارت، مجلة الباحث، العدد 16، 2016، ص 206.

³ علي بن قطيب، السعيد قاسمي، مرجع سبق ذكره، ص 206.

قابلية المقارنة: إمكانية مستخدمي المعلومة المحاسبية من مقارنة القوائم المالية لفترات زمنية مختلفة.

الأهمية النسبية: أن تكون المعلومة المحاسبية ذات أهمية يعني في حال تضليلها أو تحريفها ستؤثر على عملية اتخاذ القرار.

أهمية المعلومة المحاسبية:

يمكن تلخيص أهمية المعلومة المحاسبية في النقاط التالية:¹

- التقليل من ظاهرة القلق و الشك التي تنتاب مستخدمي القوائم المالية عند عملية اتخاذ القرار؛

- مساعدة مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة؛

- تمكين المدراء و متخذي القرار من أداء واجباتهم و مسؤولياتهم بشكل سليم و دقيق.

قياس جودة المعلومة المحاسبية:

هناك بعض المعايير المستخدمة في قياس جودة المعلومة المحاسبية و المتمثلة في:²

المنفعة: يقصد بالمنفعة كمية المعلومات و سهولة الحصول عليها، و يمكن أن تكون المنفعة شكلية، زمنية، مكانية أو تقييمية.

الدقة: مساعدة مستخدميها في التقييم الدقيق للأحداث سواء كانت في الماضي، الحاضر أو المستقبل.

التنبؤ: تزداد المعلومة جودة كلما كانت تساعد على التنبؤ، فكلما كانت المعلومة الماضية صحيحة كلما ساعدت على عملية التنبؤ بالمستقبل.

الفعالية: قدرة المعلومة على تحقيق الأهداف المسطرة، من أجل القيام بعملية المقارنة بين ما كان مسطر له و ما تم تحقيقه.

الكفاءة: أي أن تكون المعلومة بأقل التكاليف و أقصى منفعة.

¹ أحمد قايد نور الدين ، بن زاف لبني ، مرجع سبق ذكره، ص 133.

² بوخروبة الغالي، دوداح بلقاسم، مرجع سبق ذكره ، ص.ص 335-336.

دور التدقيق الخارجي في زيادة الثقة في جودة المعلومة المحاسبية

يهدف المدقق الخارجي من خلال قيامه بمهمة التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول مصداقية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، من خلال تأكده من تبني المبادئ و الطرق المحاسبية المتعارف عليها، الحسابات و التسجيلات المحاسبية و كذا تقييم نظام الرقابة الداخلية، لذا نستطيع القول أن مصادقة المدقق الخارجي على مصداقية و صحة القوائم المالية يعمل على خلق قيمة مضافة للمؤسسة و يرفع من فعالية المعلومة و يزيد من الثقة في مصداقيتها و جودتها.¹

دور التدقيق الخارجي في تضيق فجوة التوقعات :

تعريف فجوة التوقعات:

عرف **PRORTER BRENDA** فجوة التوقعات على أنها " الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به مراجعي الحسابات، و بين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به مراجعي الحسابات وفقا لتوقعات المجتمع المطلوبة منهم".²

كما عرفها **MCEUROE AND MARTENE** على أنها " الفرق بين ما يدركه مستخدمي القوائم المالية لمسؤوليات المراجع، و ما يعتقد المراجعون عن مسؤولياتهم التي يفرضها عليهم القانون".³

عرفها **SIKKA** على أنها " التباين في الفهم بين توقعات المجتمع بخصوص أهداف التدقيق و الأهداف التي تسعى مهمة التدقيق إلى تحقيقها".⁴

¹ عوماري عائشة، حميش نرجس، أثر التدقيق الخارجي على جودة المعلومة المالية دراسة ميدانية ببنك الفلاحة و التنمية الريفية BADR بأدرار، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات ، المجلد 10، العدد 02، 2017، ص 649.

² فاتح سردوك، دراسة تحليلية لفجوة التوقعات بيئة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، مجلة رؤى الاقتصادية، العدد 09، 2015، ص 273.

³ خالدي رشيدة، دعم استقلال المراجع الخارجي مدخلا لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة -دراسة ميدانية-، مجلة دفاتر اقتصادية ، المجلد 06، العدد 02، 2015، ص 30.

⁴ نور الدين مزياي، أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 14، 2015، ص 100.

و عليه نستنتج أن فجوة التوقعات عبارة عن اختلاف التوقعات بين كلا مستخدمي القوائم المالية ومدققين الحسابات فيما يخص أهداف مهمة التدقيق.

أسباب فجوة التوقعات:

من بين العوامل المسببة لفجوة التوقعات ما يلي: ¹

- الاختلاف حول دور المدقق في المجتمع : تنشأ الفجوة نتيجة اختلاف أفكار مستخدمي القوائم حول دور المدقق الخارجي و مسؤولياته.

- الشك في استقلالية و حيادية المدقق: تقوم مهنة التدقيق على استقلالية المدقق الخارجي و حياديته، كون مهمته الرئيسية تتمثل في إبداء رأي في محايد، ففي حال فقدان المدقق الخارجي لاستقلاليته سيختلف الأداء الفعلي عن الأداء المتوقع و بالتالي نشوء فجوة التوقع.

- عدم فعالية الاتصال في بيئة التدقيق: يتطلب على المدقق الخارجي القيام باتصالات مستمرة مع العملاء و الأطراف الأخرى، ففي بعض الأحيان لا يستطيع مستخدمي القوائم المالية فهم التقارير الصادرة عن المدقق الخارجي مما يخلق فجوة في الاتصال.

- نقص الكفاءة المهنية للمدقق: وفقا للدراسة التي أجراها بورتير في نيوزيلندا فانه يوجد تجاهل للمدققين حول الواجبات المفروضة عليهم، و التي تؤدي إلى نقص في الكفاءة المهنية و بالتالي حدوث الفجوة.

- انخفاض جودة الأداء في التدقيق: يؤدي انخفاض جودة الأداء إلى خلق شعور عدم الرضا بين المدققين و المجتمع و الذي يؤدي بدوره إلى اتساع الفجوة.

¹ مفيد عبد اللاوي ، فجوة التوقع في بيئة المراجعة بين المسببات و سبل المراجعة، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية، العدد 05، 2014، ص ص 187-188.

مستويات فجوة التوقعات:

يمكن تقسيم فجوة التوقعات إلى ثلاث مستويات تتمثل في: ¹

المستوى الأول: التباين بين مستخدمي القوائم المالية و المدقق الخارجي، بخصوص المسؤوليات الواجب تنفيذها في مهمة التدقيق.

المستوى الثاني: التباين بين مستخدمي القوائم المالية و المدقق الخارجي، فيما يخص المسؤوليات الحالية للمدقق.

المستوى الثالث: التباين بين مستخدمي القوائم المالية و المدقق الخارجي، فيما يخص الكفاءة في تنفيذ مهمة التدقيق.

سبل تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق:

تتمثل هذه السبل فيما يلي: ²

تدعيم استقلالية المدقق الخارجي: قامت الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق إلى إحالة مهمة تعيين المدقق الخارجي إلى لجان التدقيق ، كما قامت بتحديد مدة مهمة التدقيق للحفاظ على استقلالية و كفاءة المدقق، الأمر الذي يؤثر إيجابيا على تقليص فجوة التوقع بين كلا من المدققين و مستخدمي القوائم المالية.

تفعيل و تدعيم دور المنظمات المهنية للتدقيق و المحاسبة: من واجب المنظمات المهنية تعزيز مهنة التدقيق من خلال وضع المعايير، فرض الرقابة على جودة الأداء و زيادة المساءلة للمدققين، لذا يتوجب على المدققين الالتزام بالمعايير و قواعد السلوك المهني لتدعيم الاستقلالية و الرفع من جودة أداء المهمة، الأمر الذي يؤدي إلى خلق شعور الرضا لدى مستخدمي القوائم المالية و بالتالي انخفاض مشكلة فجوة التوقعات.

¹ فاتح سردوك، مرجع سبق ذكره، ص 274.

² نور الدين مزياني، مرجع سبق ذكره، ص.ص 108-111.

دراسة توقعات المجتمع و تلبية تلك التوقعات: يجب على المدقق أن يقوم بدراسة حول مطالب المستفيدين من مهنة المحاسبة و التدقيق و محاولة تليبيتها من خلال وضع خطة متكاملة و تحمل جميع المسؤوليات بغية تضيق الفجوة.

- تنمية وتفعيل البعدين التعليمي و الاتصالي في بيئة التدقيق: إن دراسة مطالب المستفيدين لا تكفي لوحدها لتضييق فجوة التوقعات، حيث يجب على المستفيدين أن يقوموا بجهود قصد تقليل المطالب و التوقعات المنتظرة من مهنة التدقيق الخارجي، كما يجب على المنظمات المهنية أن تقوم بإزالة الغموض عن المستفيدين حول أهداف مهمة التدقيق.

دور التدقيق الخارجي في تضيق فجوة التوقعات

يستطيع المدقق الخارجي التضيق من فجوة التوقعات من خلال ما يلي: ¹

التزام المدقق الخارجي بمعياري التوظيف و الترقية: يجب على المدقق الخارجي أن يختار أفراد مكتب التدقيق على أساس الكفاءة و المهارة، و أن يقوم بترقيتهم بعد اكتسابهم للخبرة، حيث ستساهم هذه السياسة في الرفع من جودة مهمة التدقيق و بالتالي تضيق فجوة التوقعات.

التزام المدقق الخارجي بمعياري الإشراف و تخصيص الموظفين: يجب على المدقق أن يشرف على جميع الأعمال الموكلة لأفراد مكتب التدقيق، أما فيما يخص جانب تخصيص الموظفين فعلى المدقق الخارجي أن يقوم بتوزيع المهام على أفراد مكاتب التدقيق و تحديد مسؤولياتهم، فالتزام المدقق بمهاتين المعيارين يساهم في تضيق فجوة التوقعات.

التزام المدقق الخارجي بمعياري تنمية القدرات المهنية و الاسترشاد برأي الآخرين: يجب على المدقق الخارجي أن يعمل على تنمية قدراته المهنية من خلال المشاركة في برامج تكوينية، و الاسترشاد برأي الأشخاص

¹ فاطمة عثمان بدر إبراهيم، دور المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات -دراسة ميدانية-، شهادة ماجستير، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2013، ص.ص 83-85.

المتخصصين و ذوي الخبرة و الكفاءة اللازمة، فالتزام المدقق بمهاتين المعيارين يساهم في الرفع من جودة الأداء و بالتالي تضيق فجوة التوقع.

التكامل بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي: تساهم العلاقة التكاملية بين كلا من المدقق الداخلي و المدقق الخارجي إلى الرفع من جودة الأداء و تضيق فجوة التوقع.

خلاصة الفصل الثالث:

لقد توصلنا من خلال دراستنا لهذا الفصل إلى مجموعة من النتائج تتمثل في:

تخضع مهنة التدقيق في الجزائر إلى مجموعة من القوانين و التشريعات التي تسعى بدورها إلى تنظيم و تطوير ممارسة المهنة.

يلعب التدقيق الخارجي دور فعال في تفعيل حوكمة المؤسسات من خلال ضمان الشفافية و المصدقية في المعلومة المالية، الرفع من جودة المعلومة المحاسبية و كذا تضيق فجوة التوقعات.

و لتبيان فيما إذا كان لجودة التدقيق الخارجي أثر على آليات حوكمة المؤسسات سنقوم بدراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية و هذا ما يمثل موضوع الفصل الرابع.

الفصل الرابع

دراسة ميدانية لآثر جودة التفتيش الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات

تمهيد:

يأتي هذا الفصل لدراسة موضوع أثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات المتمثلة في مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية على عينة من المؤسسات الاقتصادية من خلال إجراء مقارنة بين القطاع العام و القطاع الخاص.

و على هذا الأساس قمنا بإعداد استبيان ليتم توزيعه على أفراد العينة، لنقوم بعد ذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية حتى نتمكن من الإجابة عن الإشكالية المطروحة و اختبار صحة الفرضيات.

حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول : تفريغ و تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان.

المبحث الثاني : اختبار صحة الفرضيات.

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

نرمي من خلال هذا المبحث إلى التعرف على الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، وكذا تحليل أثر التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات الاقتصادية، إلى جانب مقارنة هذا الأثر بالنسبة للمؤسسات العمومية والخاصة، ومن أجل الوصول إلى ذلك ينبغي علينا تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات التي تضمنتها محاور الاستبيان.

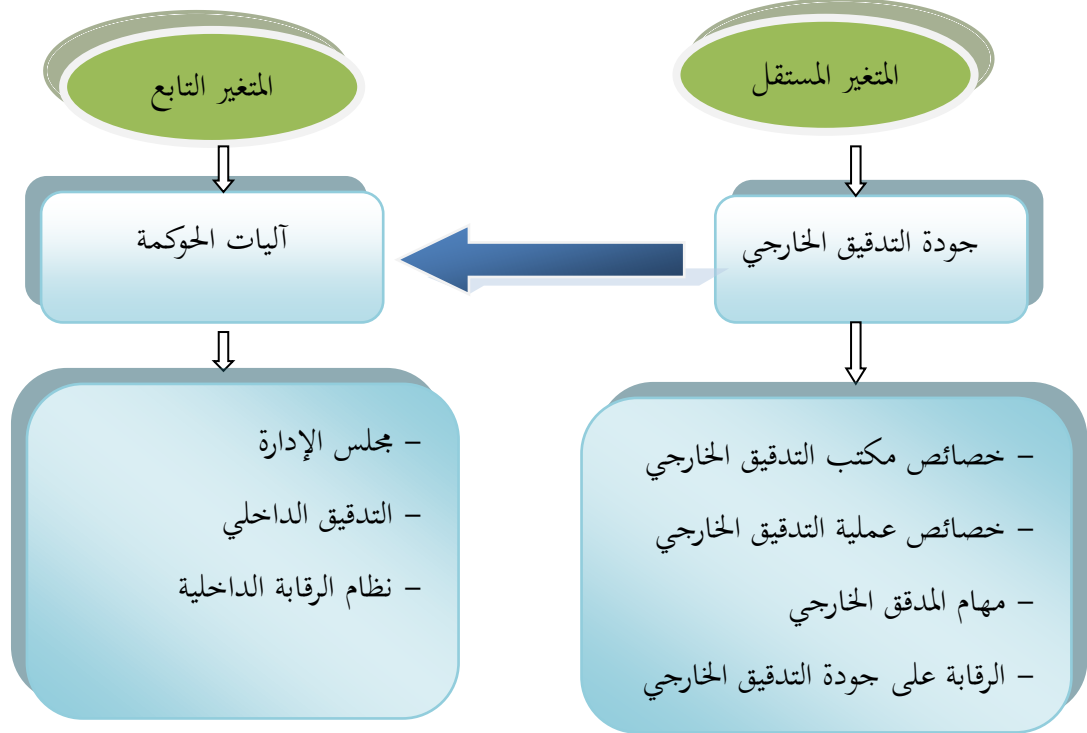
المطلب الأول: الوسائل و الأساليب المستخدمة في تحليل عينة الدراسة

الفرع الأول :المنهج المستخدم و أداة الدراسة:

حتى تتمكن من معالجة الدراسة من الجانب الميداني، تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي، بغية تحليل إجابات أفراد المجتمع و ذلك عن طريق استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss).
لبلوغ الهدف الأساسي من الدراسة و المتمثل في تحديد أثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات، قمنا بتوزيع الاستبيان على مجموعة من المؤسسات و الخاصة موزعة على التراب الوطني، و من أجل الإجابة على فرضيات الدراسة قمنا باستخدام النموذج التالي:

الفرع الثاني : نموذج الدراسة

الشكل 04-01 : نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة.

الفرع الثالث: مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية العمومية و المؤسسات الاقتصادية الخاصة، حيث تم اختيار المدير العام، مدير المحاسبة و المالية و المدقق الداخلي كأفراد المجتمع بصفتهم الأفراد التي ستحدد ما إذا كان لجودة عمل المدقق الخارجي أثر على آليات حوكمة المؤسسات أم لا.

الفرع الرابع: أداة الدراسة

تم استخدام الاستبيان أنظر الملحق (1) كأداة لجمع إجابات أفراد المجتمع ، حيث قمنا بالاعتماد على الكتب و المجلات و الدراسات السابقة من أجل الإعداد الأولي للاستبيان، ليتم عرضه بعد ذلك على الأساتذة المحكمين و كذلك بعض المهنيين من أجل التقييم الأولي للاستبيان من حيث صياغة السؤال و فهمه و مدى ملائمته لموضوع

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لأثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات

الدراسة، لنقوم بعد ذلك بالتصميم النهائي للاستبيان و ترجمته إلى اللغة الفرنسية لتسهيل مهمة الإجابة على أفراد المجتمع.

و قد تم استخدام مقياس (LIKERT) ليكرت الثلاثي المكون من ثلاث درجات لتحديد أهمية كل فقرة من الاستبيان، وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم 01-04 : درجة إجابة العينة

لا	محايد	نعم	الاستجابة
1	2	3	الدرجة

المصدر: من إعداد الطالبة

بغية تحقيق هذا الغرض استخدمنا مقياس ليكرت الثلاثي لتحديد اتجاه الإجابات من خلال الاعتماد على

مقياس متدرج ، نعم 3 إلى لا 01 أي أن عدد البدائل هو $2=1-3$

و بالتالي يصبح طول الفئة هو $0.67 = 3/2$ و منه تصبح الفئات المقابلة لاتجاه إجاباتها كالتالي:

الجدول رقم 02-04: طول الفئة حسب مقياس ليكرت الثلاثي

المتوسط المرجح	المستوى
من 1 إلى 1.67	لا
من 1.67 إلى 2.34	محايد
من 2.34 إلى 3	نعم

المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الخامس : اختبار أداة الدراسة (الاستبيان)

1- صدق أداة الدراسة (الاستبيان):

يقصد بصدق أداة الدراسة " شمول الاستمارة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية ، ووضوح فقراتها و مفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال صدق الاتساق الداخلي للفقرات (عبارات أداة الدراسة).

صدق الاتساق الداخلي للفقرات (عبارات أداة الدراسة):

وذلك بحساب معاملات الارتباط (بيرسون) بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابع لها كما يلي:

أولاً: محاور آليات حوكمة المؤسسات الاقتصادية

الجدول رقم 04-03 : معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (مجلس الإدارة) والدرجة الكلية للمحور

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	العبارات
0,0028	0,414**	يتم تعيين مجلس الإدارة على أساس الخبرة والكفاءة .
0,0000	0,615**	يقوم مجلس الإدارة بتحديد الأهداف ووضع الخطط الاستراتيجية.
0,0000	0,849**	يقوم مجلس الإدارة بفحص الموازنات السنوية المقدمة من قبل الإدارة
0,0000	0,660**	يتأكد مجلس الإدارة من تطبيق واحترام قواعد ومبادئ الحوكمة.
0,0000	0,724**	يقوم مجلس الإدارة بتزويد المساهمين بالمعلومات في الوقت المناسب.
0,0000	0,676**	يعمل مجلس الإدارة على توفير الاستقلالية التامة للمدقق الخارجي.
** تحقق مستوى المعنوية عند 0,01.		
* تحقق مستوى المعنوية عند 0,05.		

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لأثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية له، دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم 04-04 : معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (التدقيق الداخلي) والدرجة الكلية للمحور

العبارات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
يتم تعيين المدقق الداخلي على أساس التخصص والخبرة.	,603**	0,000
يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من احترام الإجراءات المتفق عليها من قبل مجلس الإدارة.	,314*	0,026
يقوم المدقق الداخلي بإتباع مخطط واضح عند القيام بمهمة التدقيق.	,554**	0,000
يقوم المدقق الداخلي بتقييم تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة.	,576**	0,000
استشارة المدقق الداخلي في القرارات الهامة	,731**	0,000
المشاركة في وضع الحلول والوصايا لحل الأزمات	,608**	0,000
يقوم المدقق الداخلي بالكشف عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية في التقرير.	,659**	0,000
يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار ملاحظات المدقق الخارجي.	,403**	0,004
**تحقق مستوى المعنوية عند 0,01		
*تحقق مستوى المعنوية عند 0,05		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور و الدرجة الكلية له، دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لأثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات

الجدول رقم 04-05 : معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (نظام الرقابة الداخلية) والدرجة الكلية للمحور

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	العبارات
0,000	,639**	تتوفر المؤسسة على هيكل تنظيمي كفء يسمح لها بمراقبة وتتبع أعمال الإدارة.
0,000	,509**	يتوفر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة على مختلف الإجراءات الداخلية للمؤسسة.
0,017	,336*	يتميز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بالدقة والموضوعية.
0,000	,617**	تقوم المؤسسة باستخدام أنظمة الكترونية حديثة لحماية سجلاتها وملفاتها.
0,000	,675**	تتوفر المؤسسة على نظام محاسبي سليم يحقق لها الضبط المحاسبي
0,000	,519**	تقوم المؤسسة محل التدقيق باستخدام الموازنات التقديرية من أجل تحديد الانحرافات وتصحيحها.
** تحقق مستوى المعنوية عند 0,01.		
* تحقق مستوى المعنوية عند 0,05.		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية له، دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

ثانيا: محور جودة التدقيق الخارجي

الجدول رقم 04-06 : معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (جودة التدقيق الخارجي والدرجة الكلية للمحور)

العبارات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
يتم اختيار أفراد المكتب على أساس المؤهل العلمي والخبرة	,567**	0,000
يتم التأكد من أن عملية التدقيق تتم وفق المعايير المتفق عليها	,495**	0,000
يشارك أفراد مكتب التدقيق في البرامج التي تقوم بتنظيمها الهيئات المهنية	,290*	0,041
يتم استخدام الأساليب الإحصائية في عملية التدقيق الخارجي.	,446**	0,001
لا يتم الانحياز لأي طرف عند عملية التدقيق.	,317*	0,025
التأكد من عدم وجود عوامل أو أسباب قد تهدد استمرارية نشاط المؤسسة	,440**	0,001
التعرف على البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة	,649**	0,000
التأكد من تطبيق الإجراءات المتعارف عليها في النظام الداخلي للمؤسسة	,454**	0,001
التأكد من أن التسجيلات المحاسبية تمت وفق القوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	,458**	0,001
يقوم بتوضيح الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية	,299*	0,035
كتابة تقرير حول الأخطار المحتملة للمؤسسة	,263	0,065
يقوم مكتب التدقيق بالتأكد من جودة الخدمة المقدمة	,674**	0,000
إشراف الهيئات المهنية على مكاتب التدقيق يرفع من جودة الخدمة المقدمة.	,483**	0,000
**تحقق مستوى المعنوية عند 0,01.		
*تحقق مستوى المعنوية عند 0,05.		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لأثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية له، دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

ثبات أداة الدراسة (الاستبيان):

يقصد بثبات أداة الدراسة التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا إذا تكرر تطبيقه على نفس الأفراد ومن أجل التأكد من ثبات أداة الدراسة (الاستبيان)، تم حساب معامل ألفا كرونباخ **alpha cronbach** على العينة المتحصل عليها (50 فردا)، والجدول التالي يوضح معاملات ثبات وصدق محاور أداة لدراسة، مع العلم أن معامل الصدق هو الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

الجدول رقم 04-07: معامل ألفا كرومباخ لقياس ثبات وصدق محاور أداة الدراسة

معامل الصدق	معامل الثبات
0,849	0,721
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات spss 20	

يوضح الجدول السابق أن معامل الثبات العام للاستبيان عال، حيث بلغ (0.721)، وهو ما يدل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات، كما أن معامل الصدق العام عال كذلك حيث بلغ (0.849).

المطلب الثاني: تفرغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور الخصائص الشخصية والوظيفية

نرمي من خلال هذا المطلب إلى معرفة بعض الخصائص الشخصية و الوظيفية لأفراد عينة الدراسة وهي الجنس، العمر، المستوى التعليمي، مدة الخدمة، الخبرة المهنية، المستوى الوظيفي، الطبيعة القانونية للمؤسسة وأخيرا نشاط المؤسسة.

الفرع الأول : الجنس

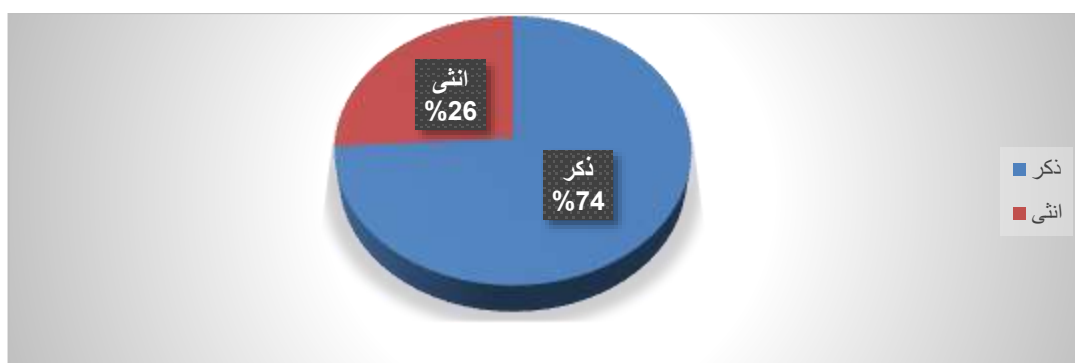
يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة جنسهم كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم 04-08: توزيع أفراد العين حسب الجنس

النسبة %	التكرار		
74,0%	37	ذكر	الجنس
26,0%	13	أنثى	
100,0%	50	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

الشكل رقم 04-02 : نسبة توزيع الذكور والإناث في العينة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات Excel .

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن (37) من أفراد العينة ذكورا، وهم يمثلون ما نسبته (74 %) من الحجم الإجمالي للعينة، في حين بلغ عدد الإناث (13)، أي ما نسبته (26 %) من الحجم الإجمالي للعينة، وهذا ما يعكس اعتماد المؤسسات محل الدراسة على الذكور أكثر في نشاطها الاقتصادي.

الفرع الثاني : العمر

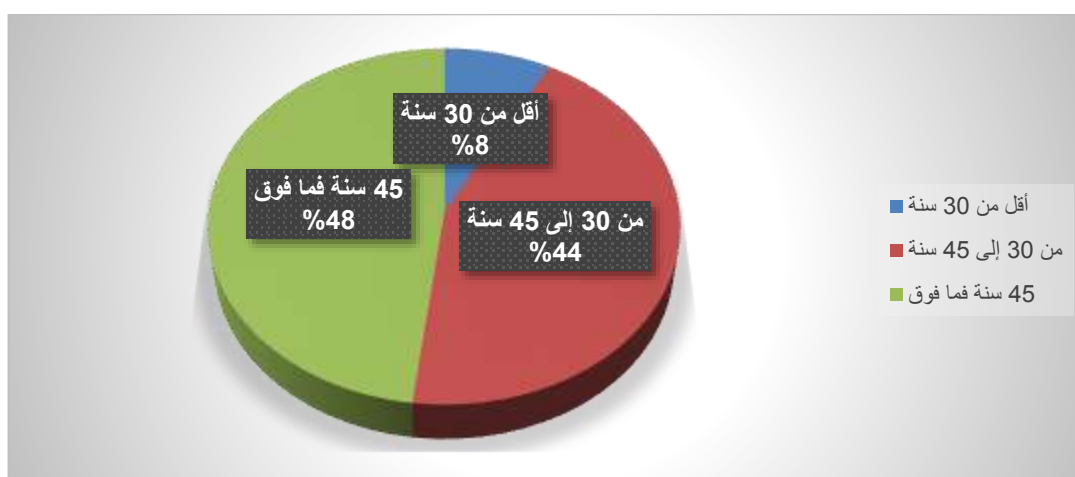
يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب أعمارهم كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم 04-09: توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة %	التكرار	العمر
8,0%	4	أقل من 30 سنة
44,0%	22	من 30 إلى 45 سنة
48,0%	24	45 سنة فما فوق
100,0%	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

الشكل رقم 04-03 : نسبة توزيع العمر في العينة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات Excel .

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن (04) من أفراد العينة، أي ما نسبته (08 %) من الحجم الإجمالي للعينة تقل أعمارهم عن 30 سنة، في حين بلغ عدد أفراد العينة الذين تتراوح أعمارهم بين 30-45 سنة، 22 فردا، أي ما نسبته (44 %) من الحجم الإجمالي للعينة، بينما وصل عدد أفراد العينة، الذين تزيد أعمارهم عن 45 سنة (24) فردا، أي ما نسبته (48%) من الحجم الإجمالي للعينة، ويلاحظ من هذه النتائج أن غالبية أفراد العينة (48%) تزيد أعمارهم عن 45 سنة، وهذه النتيجة يمكن أن تعكس فئة العمال في المؤسسات محل الدراسة والذي يكونون غالبا من ذوي الخبرة المهنية الطويلة.

الفرع الثالث :المستوى التعليمي

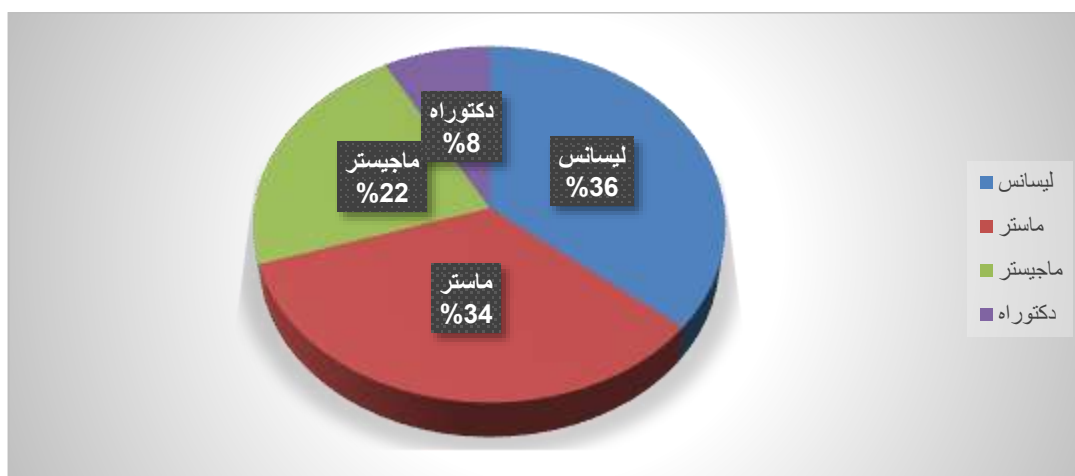
يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب مستواهم التعليمي كما يوضحها الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم 04-10 : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار		
36,0%	18	ليسانس	المؤهل العلمي
34,0%	17	ماستر	
22,0%	11	ماجستير	
8,0%	4	دكتوراه	
100,0%	50	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

الشكل رقم 04-04 : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات Excel

يتضح منا الجدول والشكل السابقين أن (18) من أفراد العينة مستواهم التعليمي ليسانس، وهم يمثلون أعلى نسبة (36%) من الحجم الإجمالي للعينة، في حين بلغ عدد أفراد العينة الذين يملكون مستوى الماستر (17) فردا أي ما نسبته (34%) من الحجم الإجمالي للعينة، بينما وصل عدد أفراد العينة الذين يملكون مستوى ماجستير (11 فرد)، أي ما يمثل (22%) من الحجم الإجمالي للعينة، بينما بلغ عدد أفراد العينة الذين يملكون

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لأثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات

مستوى الدكتوراه (04) أفراد، أي ما يقدر ب (08 %)، وعليه تحتاج مؤسسات محل الدراسة إلى أفراد متخصصين ذوي مستوى تعليمي جيد (حملة شهادات) لتسيير نشاطها، ولهذا نتوقع أن ينعكس هذا إيجاباً على إجابات هؤلاء الأفراد وتفاعلهم مع فقرات الاستبيان.

الفرع الرابع: الخبرة المهنية

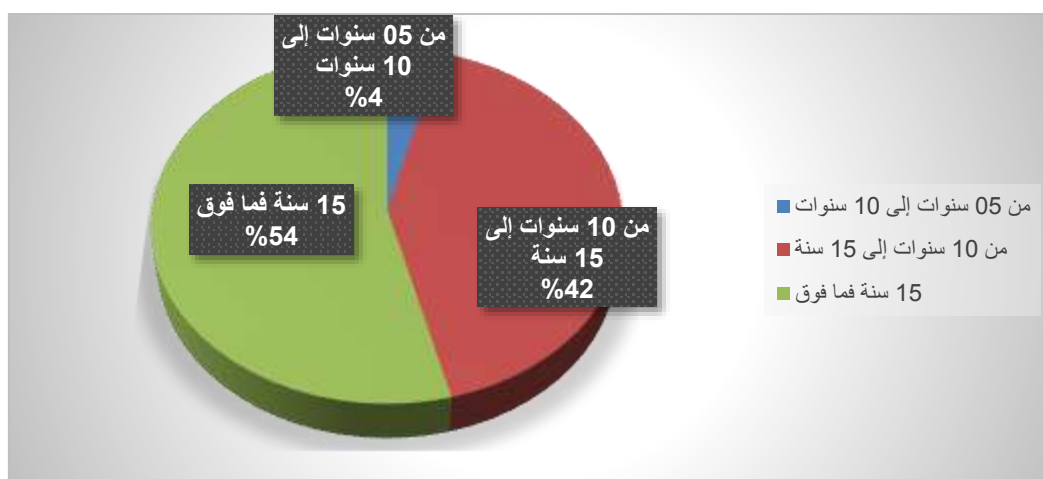
يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات خدمتهم كما هو موضح فيا لجدول والشكل التالي :

الجدول رقم 04-11 : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

النسبة %	التكرار	الخبرة المهنية
4,0%	2	من 05 سنوات إلى 10 سنوات
42,0%	21	من 10 سنوات إلى 15 سنة
54,0%	27	15 سنة فما فوق
100,0%	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

الشكل رقم 04-05 : توزيع العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات Excel

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لأثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن (02) من أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم بين 05 و10 سنوات، وهم يمثلون ما نسبته (04 %) من الحجم الإجمالي للعينة، في حين بلغ عدد الأفراد الذين يملكون خبرة ما بين (10 و15) سنوات (21) فرد، أي ما نسبته (42 %) من الحجم الإجمالي للعينة، بينما بلغ عدد أفراد العينة الذين تزيد خبرتهم عن (15) سنة، (27) فرد، أي ما نسبته (54 %) من الحجم الإجمالي للعينة، ويلاحظ من هذه النتائج أن غالبية أفراد العينة (54 %) من ذوي الخبرات الطويلة التي تفوق (15) سنة، وهذا عامل مهم ويؤكد النتائج السابقة فيما يخص الفئة العمرية ذات الغالبية الأكبر من 45 سنة.

الفرع الخامس: الوظيفة

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب مستواهم الوظيفي كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم 04-12: توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي

النسبة %	التكرار	المستوى الوظيفي
30,0%	15	مدير عام
36,0%	18	مدير المحاسبة والمالية
34,0%	17	مدقق داخلي
100,0%	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

الشكل رقم 04-06 : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات Excel

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لأثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن (15) من أفراد العينة مدراء و هم يمثلون ما نسبته (30%) من الحجم الإجمالي للعينة، بينما (18) (فردا لهم وظيفة مدير المحاسبة والمالية أي ما نسبته (36%) من الحجم الإجمالي للعينة، في حين بلغ عدد الأفراد من لهم وظيفة مدقق داخلي (17) (إطارات، أي ما نسبته (34 % من الحجم الإجمالي للعينة.

الفرع السادس: الطبيعة القانونية للمؤسسة

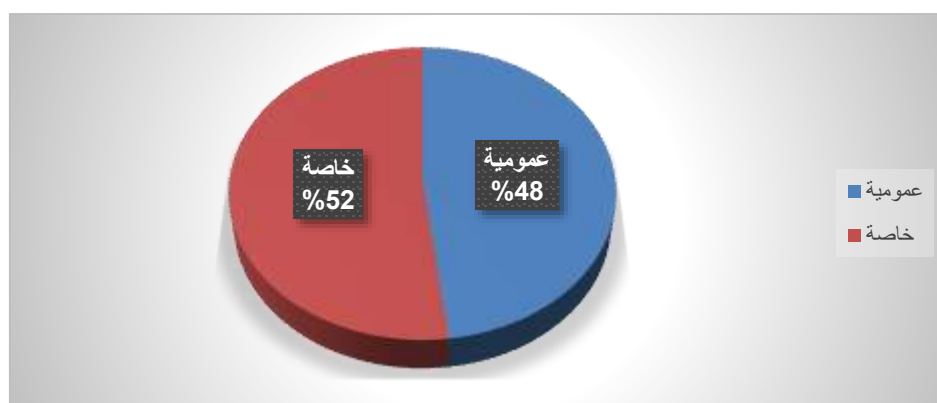
يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب الطبيعة القانونية للمؤسسة المستخدمة كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم 04-13 : توزيع أفراد العينة حسب الطبيعة القانونية للمؤسسة

النسبة %	التكرار		
48,0%	24	عمومية	الطبيعة القانونية للمؤسسة
52,0%	26	خاصة	
100,0%	50	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

الشكل رقم 04-07 : توزيع العينة حسب الطبيعة القانونية للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات Excel

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لأثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن (24) من أفراد العينة ينتمون لمؤسسات عمومية وهم يمثلون ما نسبته (48%) من الحجم الإجمالي للعينة، في حين بلغ عدد عمال مؤسسات القطاع الخاص (26) فردا أي ما نسبته (52%) من الحجم الإجمالي للعينة.

الفرع السابع: نشاط الشركة

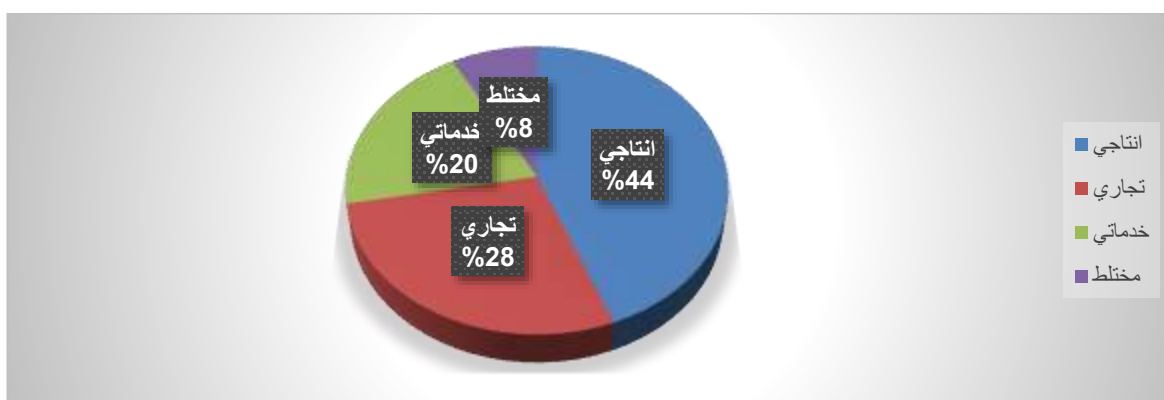
يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب نشاط الشركة كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم 04-14: توزيع أفراد العينة حسب نشاط المؤسسة

النسبة %	التكرار	نشاط المؤسسة
44,0%	22	إنتاجي
28,0%	14	تجاري
20,0%	10	خدمي
8,0%	4	مختلط
100,0%	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

الشكل رقم 04-08 : توزيع العينة حسب نشاط المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات Excel

يتضح من الجدول و الشكل السابقين أن(22) من أفراد العينة يزاولون نشاطا إنتاجيا وهم يمثلون ما نسبته(44%)من الحجم الإجمالي للعينة،بينما (14) فردا لهم نشاط تجاري أي ما نسبته(28%) من الحجم

الإجمالي للعينة، في حين بلغ عدد الأفراد من لهم نشاط ذو طابع خدماتي (10) أفراد، أي ما نسبته (20 %) من الحجم الإجمالي للعينة، وأخيرا من لهم أنشطة مختلطة (04) أفراد، أي ما نسبته (08 %) من الحجم الإجمالي للعينة، وفي المجمل يغلب على المؤسسات محل الدراسة الطابع الإنتاجي والتجاري يليهما النشاط الخدماتي.

المطلب الثالث:تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان

للتعرف على تقييم الأفراد لمستوى جودة التدقيق الخارجي المعمول به في المؤسسة محل الدراسة وآليات حوكمتها ، تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محاور آليات حوكمة هذه المؤسسات ومحور التدقيق الخارجي.

الفرع الأول : تفريغ و تحليل إجابات الأفراد حول محاور آليات حوكمة المؤسسات

في هذا العنصر يتم تفريغ و تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور آليات حوكمة المؤسسات الاقتصادية عن طريق حساب المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لكل محور كما يلي:

1- مجلس الإدارة :

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لأثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات

الجدول رقم 04-15 : المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعبارات محور مجلس الإدارة

عبارات	الإجابات								المؤشرات الإحصائية		اتجاه العينة
	نعم		محايد		لا		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري			
	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%					
يتم تعيين مجلس الإدارة على أساس الخبرة والكفاءة.	19	79,2	3	8,3	2	12,5	2.67	0.70	نعم	عمومية	
	21	80.8	5	19.2	00	00	2.81	0.40	نعم		خاصة
يقوم مجلس الإدارة بتحديد الأهداف ووضع الخطط الإستراتيجية.	19	79.2	4	16.7	1	4.2	2.75	0.53	نعم	عمومية	
	23	88.5	3	11.5	00	00	2.88	0.32	نعم		خاصة
يقوم مجلس الإدارة بفحص الموازنات السنوية المقدمة من قبل الإدارة.	19	79.2	2	8.3	3	12.5	2.67	0.70	نعم	عمومية	
	24	92.3	2	7.7	00	00	2.92	0.27	نعم		خاصة
يتأكد مجلس الإدارة من تطبيق واحترام قواعد ومبادئ الحوكمة.	15	62.5	8	33.3	1	4.2	2.58	0.58	نعم	عمومية	
	24	92.3	2	7.7	00	00	2.92	0.27	نعم		خاصة
يقوم مجلس الإدارة بتزويد المساهمين بالمعلومات في الوقت المناسب.	17	70.8	6	25	1	4.2	2.67	0.56	نعم	عمومية	
	26	100	00	00	00	00	3	0.00	نعم		خاصة
يعمل مجلس الإدارة على توفير الاستقلالية التامة للمدقق الخارجي.	19	79.2	5	20.8	00	00	2.79	0.41	نعم	عمومية	
	26	100	00	00	00	00	3	0.00	نعم		خاصة
المتوسط والانحراف المعياري للمحور											
نعم 0,23 2,84											

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة موافقة على عبارات المحور المتعلق بمجلس الإدارة نظرا

للدور الاستراتيجي الذي يلعبه في المؤسسة الاقتصادية، فهو يعمل على حماية حقوق المساهمين بالإضافة إلى تحديد

الاستراتيجيات على المدى الطويل ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2,84 من 03، و هو متوسط يقع ضمن

الفئة الثالثة من فئة مقياس ليكارت الثلاثي (من 2,34 إلى 03) و هي الفئة التي تشير إلى الخيار نعم في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة.

و من خلال نتائج الجدول يمكن تحديد الأهمية النسبية للعبارات من خلال ترتيبها ترتيبا تنازليا حسب متوسطها الحسابي كما يلي:

فيما يخص المؤسسات العمومية:

جاءت العبارة " يعمل مجلس الإدارة على توفير الاستقلالية التامة للمدقق الخارجي " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 2,79 من 3.

جاءت العبارة " يقوم مجلس الإدارة بتحديد الأهداف ووضع الخطط الإستراتيجية " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يقدر ب 2,75 من 3.

جاءت العبارة " يتم تعيين مجلس الإدارة على أساس الخبرة والكفاءة " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,67 من 3.

جاءت العبارة " يقوم مجلس الإدارة بفحص الموازنات السنوية المقدمة من قبل الإدارة " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,67 من 3.

جاءت العبارة " يقوم مجلس الإدارة بتزويد المساهمين بالمعلومات في الوقت المناسب " في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,67 من 3.

جاءت العبارة " يتأكد مجلس الإدارة من تطبيق واحترام قواعد ومبادئ الحوكمة " في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,58 من 3.

فيما يخص المؤسسات الخاصة:

جاءت العبارة " يقوم مجلس الإدارة بتزويد المساهمين بالمعلومات في الوقت المناسب " في المرتبة الأولى بمتوسط

حسابي يقدر ب 3 من 3.

جاءت العبارة " يعمل مجلس الإدارة على توفير الاستقلالية التامة للمدقق الخارجي " في المرتبة الأولى بمتوسط

حسابي يقدر ب 3 من 3.

جاءت العبارة " يتأكد مجلس الإدارة من تطبيق واحترام قواعد ومبادئ الحوكمة " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي

يقدر ب 2,92 من 3.

جاءت العبارة " يقوم مجلس الإدارة بفحص الموازنات السنوية المقدمة من قبل الإدارة " في المرتبة الثالثة بمتوسط

حسابي يقدر ب 2,92 من 3.

جاءت العبارة " يقوم مجلس الإدارة بتحديد الأهداف ووضع الخطط الإستراتيجية " في المرتبة الخامسة بمتوسط

حسابي يقدر ب 2,88 من 3.

جاءت العبارة " يتم تعيين مجلس الإدارة على أساس الخبرة والكفاءة " في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي يقدر ب

2,81 من 3.

و عليه نستنتج أن إجابات المؤسسات تختلف فمثلا العبارة " يتأكد مجلس الإدارة من تطبيق واحترام قواعد

ومبادئ الحوكمة " احتلت المرتبة السادسة عند المؤسسات العمومية بينما في المؤسسات الخاصة احتلت المرتبة

الثالثة، نستنتج من إجابات العينة أن المؤسسات الاقتصادية تهتم بتطبيق الحوكمة في مؤسساتها على عكس

المؤسسات الاقتصادية الخاصة.

2- التدقيق الداخلي :

الجدول رقم 04-16 : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات محور التدقيق الداخلي

عبارات	الاتجاه العينة	المؤشرات الإحصائية		الإجابات					
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	لا		محايد		نعم	
				تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%
يتم تعيين المدقق الداخلي على أساس التخصص والخبرة	عمومية	2.58	0.77	04	16.7	2	8.3	18	75.0
	خاصة	2.92	0.27	00	00	02	7.7	24	92.3
يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من احترام الإجراءات المتفق عليها من قبل مجلس الإدارة.	عمومية	2.96	0.20	00	00	01	4.2	23	95.8
	خاصة	2.73	0.66	03	11.5	01	3.8	22	84.6
يقوم المدقق الداخلي باتباع مخطط واضح عند القيام بمهمة التدقيق.	عمومية	2.75	0.44	00	00	06	25	18	75
	خاصة	2.92	0.27	0	0	02	7.7	24	92.3
يقوم المدقق الداخلي بتقييم تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة	عمومية	2.71	0.46	00	00	07	29.2	17	70.8
	خاصة	2.73	0.53	01	3.8	05	19.2	20	76.9
استشارة المدقق الداخلي في القرارات الهامة	عمومية	2.25	0.89	07	29.2	04	16.7	13	54.2
	خاصة	2.31	0.83	06	23.1	06	23.1	14	53.8
المشاركة في وضع الحلول والوصايا لحل الأزمات	عمومية	2.50	0.83	05	20.8	02	8.3	17	70.8
	خاصة	2.42	0.85	06	23.1	03	11.5	17	65.4

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لأثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات

نعم	0.38	2.83	00	00	16.7	04	83.3	20	عمومية	يقوم المدقق الداخلي
نعم	0.61	2.69	7.7	02	15.4	04	76.9	20	خاصة	بالكشف عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية في التقرير.
نعم	0.20	2.96	00	00	4.2	01	95.8	23	عمومية	يأخذ المدقق الداخلي بعين
نعم	0.75	2.62	15.4	04	7.7	02	76.9	20	خاصة	الاعتبار ملاحظات المدقق الخارجي.
نعم	0,30	2,70	المتوسط والانحراف المعياري للمحور							

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة موافقة على عبارات المحور المتعلق بالتدقيق الداخلي، نظرا للأهمية التي يلعبها في المؤسسة، حيث يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من احترام الإجراءات المتفق عليها و تقييم نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى معرفته التامة بنقاط القوة و الضعف، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2,70 من 03، و هو متوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئة مقياس ليكرت الثلاثي (من 2,34 إلى 03) و هي الفئة التي تشير إلى الخيار نعم في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة.

و من خلال نتائج الجدول يمكن تحديد الأهمية النسبية للعبارات من خلال ترتيبها ترتيبا تنازليا حسب متوسطها الحسابي كما يلي:

فيما يخص المؤسسات العمومية:

جاءت العبارة " يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من احترام الإجراءات المتفق عليها من قبل مجلس الإدارة" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 2,96 من 03.

جاءت العبارة " يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار ملاحظات المدقق الخارجي" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يقدر ب 2,96 من 03.

جاءت العبارة " يقوم المدقق الداخلي بالكشف عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية في التقرير " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,86 من 03.

جاءت العبارة " يقوم المدقق الداخلي بإتباع مخطط واضح عند القيام بمهمة التدقيق " في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,75 من 03.

جاءت العبارة " يقوم المدقق الداخلي بتقييم تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة " في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,71 من 03.

جاءت العبارة " يتم تعيين المدقق الداخلي على أساس التخصص والخبرة " في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,58 من 03.

جاءت العبارة " المشاركة في وضع الحلول والوصايا لحل الأزمات " في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,50 من 03.

جاءت العبارة " استشارة المدقق الداخلي في القرارات الهامة " في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,25 من 3.

فيما يخص المؤسسات الخاصة:

جاءت العبارة " يتم تعيين المدقق الداخلي على أساس التخصص والخبرة " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 2,92 من 03.

جاءت العبارة " يقوم المدقق الداخلي بإتباع مخطط واضح عند القيام بمهمة التدقيق " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 2,92 من 03.

جاءت العبارة " يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من احترام الإجراءات المتفق عليها من قبل مجلس الإدارة " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,73 من 03.

جاءت العبارة " يقوم المدقق الداخلي بتقييم تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,73 من 03.

جاءت العبارة " يقوم المدقق الداخلي بالكشف عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية في التقرير " في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,69 من 03.

جاءت العبارة " يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار ملاحظات المدقق الخارجي " في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,62 من 03.

جاءت العبارة " المشاركة في وضع الحلول والوصايا لحل الأزمات " في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,42 من 03.

جاءت العبارة " استشارة المدقق الداخلي في القرارات الهامة " في المرتبة الثامنة و الأخيرة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,31 من 03.

و عليه نستنتج اختلاف في إجابات كلا من المؤسسات العمومية و المؤسسات الخاصة فمثلا عبارة " يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار ملاحظات المدقق الخارجي " احتلت المرتبة الثانية في إجابات المؤسسات العمومية بينما نفس العبارة احتلت المرتبة السادسة لدى المؤسسات الخاصة، فانطلاقا من إجابات العينة نلاحظ أن المؤسسات الاقتصادية العمومية تعطي أهمية لتوصيات و ملاحظات المدقق الخارجي على عكس المؤسسات الاقتصادية الخاصة.

3- نظام الرقابة الداخلية :

الجدول رقم 04-17 : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات محور نظام الرقابة الداخلية

عبارات		الإجابات							المؤشرات الإحصائية		اتجاه العينة
نعم	تكرار	%	محايد		لا		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري			
			تكرار	%	تكرار	%					
عمومية	18	75	06	25	00	00	2.75	0.44			
خاصة	23	88.5	03	11.5	00	00	2.88	0.32	نعم		
عمومية	23	95.8	01	4.2	00	00	2.96	0.20	نعم		
خاصة	22	84.6	04	15.6	00	00	2.85	0.36	نعم		
عمومية	20	83.3	04	16.7	00	00	2.83	0.38	نعم		
خاصة	24	92.3	02	7.7	00	00	2.92	0.27	نعم		
عمومية	18	75	02	8.3	04	16.7	2.58	0.77	نعم		
خاصة	25	96.2	0	0	01	3.8	2.92	0.39	نعم		
عمومية	23	95.8	01	4.2	00	00	2.96	0.20	نعم		
خاصة	22	84.6	03	11.5	01	3.8	2.81	0.49	نعم		
عمومية	23	95.8	01	4.2	0	0	2.96	0.20	نعم		
خاصة	21	80.8	05	19.2	0	0	2.81	0.40	نعم		
المتوسط والانحراف المعياري للمحور											نعم

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة موافقة على عبارات المحور المتعلق بنظام الرقابة الداخلية ، نظرا لأهميته في الشركة فهو يعمل على تحقيق أهدافها، بالإضافة إلى تحسين الأداء من خلال الالتزام بالقوانين و القواعد التنظيمية كما يساهم في حماية أصول المؤسسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2,87 من 03، و هو متوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئة مقياس ليكارت الثلاثي (من 2,34 إلى 03) و هي الفئة التي تشير إلى الخيار نعم في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة.

و من خلال نتائج الجدول يمكن تحديد الأهمية النسبية للعبارات من خلال ترتيبها ترتيبا تنازليا حسب متوسطها الحسابي كما يلي:

فيما يخص المؤسسات العمومية:

لقد جاءت العبارة " يتوفر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة على مختلف الإجراءات الداخلية للمؤسسة" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 2,96 من 03.

لقد جاءت العبارة " تتوفر المؤسسة على نظام محاسبي سليم يحقق لها الضبط المحاسبي" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 2,96 من 03.

لقد جاءت العبارة " تقوم المؤسسة محل التدقيق باستخدام الموازنات التقديرية من أجل تحديد الانحرافات وتصحيحها" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 2,96 من 03.

لقد جاءت العبارة " يتميز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بالدقة والموضوعية" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,83 من 03.

لقد جاءت العبارة " تتوفر المؤسسة على هيكل تنظيمي كفاء يسمح لها بمراقبة وتتبع أعمال الإدارة" في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,75 من 03.

لقد جاءت العبارة " تقوم المؤسسة باستخدام أنظمة الكترونية حديثة لحماية سجلاتها وملفاتها " في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,58 من 03.

فيما يخص المؤسسات الخاصة:

لقد جاءت العبارة " يتميز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بالدقة والموضوعية " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 2,92 من 03.

لقد جاءت العبارة " تقوم المؤسسة باستخدام أنظمة الكترونية حديثة لحماية سجلاتها وملفاتها " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 2,92 من 03.

لقد جاءت العبارة " تتوفر المؤسسة على هيكل تنظيمي كفاء يسمح لها بمراقبة وتتبع أعمال الإدارة " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,88 من 03.

لقد جاءت العبارة " يتوفر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة على مختلف الإجراءات الداخلية للمؤسسة " في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,85 من 03.

لقد جاءت العبارة " تتوفر المؤسسة على نظام محاسبي سليم يحقق لها الضبط المحاسبي " في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,81 من 03.

لقد جاءت العبارة " تقوم المؤسسة محل التدقيق باستخدام الموازنات التقديرية من أجل تحديد الانحرافات وتصحيحها " في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,81 من 03.

نستنتج وجود اختلاف في إجابات المؤسسات من حيث أهمية العبارات، فمثلا العبارة " تقوم المؤسسة باستخدام أنظمة الكترونية حديثة لحماية سجلاتها وملفاتها " احتلت المرتبة الأخيرة عند المؤسسات العمومية، بينما نفس العبارة احتلت المرتبة الأولى لدى المؤسسات الاقتصادية الخاصة، إذا نلاحظ أن المؤسسات الاقتصادية الخاصة تهتم بتطوير الأنظمة الالكترونية لتواكب التطورات و تحافظ على مستوى المنافسة على عكس المؤسسات

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لأثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات

الاقتصادية العمومية التي لا تجد لتطوير الأنظمة الالكترونية أهمية، فأغلبية المؤسسات العمومية ما زالت تحتفظ بالملفات وفقا للطريقة التقليدية.

الجدول رقم 04-18 : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحاور آليات حوكمة المؤسسات الاقتصادية

الاتجاه العام	المتوسط الحسابي	
نعم	2,8375	مجلس الإدارة
نعم	2,7000	التدقيق الداخلي
نعم	2,8657	نظام الرقابة الداخلية
نعم	2,8011	آليات حوكمة المؤسسات الاقتصادية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة موافقون باعتماد مؤسساتهم آليات لحكمتها، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.80 من 3، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكارت الثلاثي (من 2.34 إلى 3) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار "نعم" في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة ومن خلال نتائج الجدول يمكن أيضا ترتيب المحاور حسب أهميتها ترتيبا تصاعديا حسب متوسطها الحسابي، وهذا كما يلي:

- جاء محور التدقيق الداخلي في المرتبة الأولى، وهذا بمتوسط حسابي يقدر ب 2.70 من 3.
- جاء محور مجلس الإدارة في المرتبة الثانية وهذا بمتوسط حسابي يقدر ب 2.83 من 3.
- جاء محور نظام الرقابة الداخلية في المرتبة الثالثة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر ب 2.86 من 3.

الفرع الثاني : تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور التدقيق الخارجي

في هذا العنصر يتم تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور التدقيق الخارجي، عن طريقة حساب

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات هذا المحور وفق أبعاده كما يلي:

الجدول رقم 04-19: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات جودة التدقيق الخارجي

عبارات	الإجابات								المؤشرات الإحصائية		اتجاه العينة
	نعم		محايد		لا		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري			
	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%					
خصائص مكتب التدقيق											
عمومية	17	70.8	03	12.5	04	16.7	2.54	0.77	نعم	يتم اختيار أفراد المكتب	
خاصة	19	73.1	05	19.2	02	7.7	2.65	0.62	نعم	على أساس المؤهل العلمي والخبرة	
عمومية	17	70.8	07	29.2	00	00	2.71	0.46	نعم	يتم التأكد من أن عملية	
خاصة	22	84.6	03	11.5	01	3.8	2.81	0.49	نعم	التدقيق تتم وفق المعايير المتفق عليها	
عمومية	16	66.7	08	33.3	00	00	2.67	0.48	نعم	يشارك أفراد مكتب التدقيق	
خاصة	18	69.2	06	23.1	02	7.7	2.62	0.63	نعم	في البرامج التي تقوم بتنظيمها الهيئات المهنية	
خصائص عملية التدقيق الخارجي											
عمومية	20	83.3	02	8.3	02	8.3	2.75	0.60	نعم	يتم استخدام الأساليب	
خاصة	16	61.5	08	30.8	02	7.7	2.54	0.64	نعم	الإحصائية في عملية التدقيق الخارجي.	
عمومية	23	95.8	01	4.2	0	0	2.96	0.20	نعم	لا يتم الانحياز لأي طرف	
خاصة	18	69.2	02	7.7	06	23.1	2.46	0.85	نعم	عند عملية التدقيق.	
عمومية	23	95.8	01	4.2	0	0	2.96	0.20	نعم	التأكد من عدم وجود عوامل	
خاصة	22	84.6	1	3.8	3	11.5	2.73	0.66	نعم	أو أسباب قد تهدد	

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لأثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات

استمرارية نشاط المؤسسة									
نعم	0,31	2,86	مهام المدقق الخارجي						
نعم	0.41	2.79	0	0	20.8	05	79.2	19	عمومية
نعم	0.61	2.69	7.7	02	15.4	04	76.9	20	خاصة
نعم	0.33	2.88	0	0	12.5	03	87.5	21	عمومية
نعم	0.58	2.77	7.7	02	7.7	02	84.6	22	خاصة
نعم	0.00	3	0	0	0	0	100	24	عمومية
نعم	0.67	2.69	11.5	03	7.7	02	80.8	21	خاصة
نعم	0.00	3	0	0	0	0	100	24	عمومية
نعم	0.27	2.92	0	0	7.7	02	92.3	24	خاصة
نعم	0.20	2.96	0	0	4.2	01	95.6	23	عمومية
نعم	0.27	2.92	0	0	7.7	02	92.4	24	خاصة
نعم	0,52	2,73	الرقابة على جودة التدقيق الخارجي						
نعم	0.72	2.50	12.5	03	25.0	06	62.5	15	عمومية
نعم	0.51	2.77	3.8	01	15.4	04	80.8	21	خاصة
نعم	0.62	2.71	8.3	02	12.5	03	79.2	19	عمومية
نعم	0.27	2.92	0	0	7.7	02	92.3	24	خاصة
نعم	0,22	2,76	المتوسط والانحراف المعياري للمحور						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة موافقة على عبارات المحور المتعلق بجودة التدقيق

الخارجي، نظرا للأهمية التي يلعبها في المؤسسة، فهو يعمل على التأكد من جودة و مصداقية المعلومة المالية ،

حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2,70 من 03، و هو متوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئة مقياس ليكارت الثلاثي (من 2,34 إلى 03) و هي الفئة التي تشير إلى الخيار نعم في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة.

و من خلال نتائج الجدول يمكن تحديد الأهمية النسبية للعبارات من خلال ترتيبها ترتيبا تنازليا حسب متوسطها الحسابي كما يلي:

البعد الأول : خصائص مكتب التدقيق

فيما يخص المؤسسات العمومية:

لقد جاءت العبارة " يتم التأكد من أن عملية التدقيق تتم وفق المعايير المتفق عليها" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 2,71 من 03.

لقد جاءت العبارة " يشارك أفراد مكتب التدقيق في البرامج التي تقوم بتنظيمها الهيئات المهنية" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يقدر ب 2,67 من 03.

لقد جاءت العبارة " يتم اختيار أفراد المكتب على أساس المؤهل العلمي والخبرة" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,54 من 03.

فيما يخص المؤسسات الخاصة:

لقد جاءت عبارة " يتم التأكد من أن عملية التدقيق تتم وفق المعايير المتفق عليها في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 2,81 من 03.

لقد جاءت العبارة " يتم اختيار أفراد المكتب على أساس المؤهل العلمي والخبرة" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يقدر ب 2,65 من 03.

لقد جاءت العبارة " يشارك أفراد مكتب التدقيق في البرامج التي تقوم بتنظيمها الهيئات المهنية " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,62 من 03.

البعد الثاني : خصائص عملية التدقيق الخارجي

فيما يخص المؤسسات العمومية كانت نتائج الإجابات كالتالي:

لقد احتلت العبارة " لا يتم الانحياز لأي طرف عند عملية التدقيق " المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 2,96 من 03.

لقد احتلت العبارة " التأكد من عدم وجود عوامل أو أسباب قد تهدد استمرارية نشاط المؤسسة " المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 2,96 من 03.

لقد احتلت العبارة " يتم استخدام الأساليب الإحصائية في عملية التدقيق الخارجي " المرتبة الثالثة و الأخيرة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,75 من 03.

فيما يخص المؤسسات الخاصة كان ترتيب العبارات كالتالي:

لقد احتلت العبارة " التأكد من عدم وجود عوامل أو أسباب قد تهدد استمرارية نشاط المؤسسة " المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 2,73 من 03.

لقد احتلت العبارة " يتم استخدام الأساليب الإحصائية في عملية التدقيق الخارجي " المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يقدر ب 2,54 من 03.

لقد احتلت العبارة " لا يتم الانحياز لأي طرف عند عملية التدقيق " المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,46 من 03.

البعد الثالث : مهام المدقق الخارجي

فيما يخص إجابات المؤسسات العمومية كان ترتيب العبارات كالاتي:

لقد احتلت العبارة " التأكد من أن التسجيلات المحاسبية تمت وفق القوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها" المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 03 من 03.

لقد احتلت العبارة " يقوم بتوضيح الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية" المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 03 من 03.

لقد احتلت العبارة " كتابة تقرير حول الأخطار المحتملة للمؤسسة" المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يقدر ب 2.96 من 03.

لقد احتلت العبارة " التأكد من تطبيق الإجراءات المتعارف عليها في النظام الداخلي للمؤسسة " المرتبة ما قبل الأخيرة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,88 من 03.

لقد احتلت العبارة " التعرف على البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة" المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,79 من 03.

فيما يخص المؤسسات الخاصة كان ترتيب العبارات كالاتي:

لقد احتلت العبارة " يقوم بتوضيح الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية " المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 2,92 من 03.

لقد احتلت العبارة " كتابة تقرير حول الأخطار المحتملة للمؤسسة " المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 2,92 من 03.

لقد احتلت العبارة " التأكد من تطبيق الإجراءات المتعارف عليها في النظام الداخلي للمؤسسة " المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,77 من 03.

لقد احتلت العبارة " التأكد من أن التسجيلات المحاسبية تمت وفق القوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها" المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,69 من 03.

لقد احتلت العبارة " التعرف على البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة" المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,69 من 03.

البعد الرابع : الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

فيما يخص إجابات المؤسسات العمومية كان ترتيب العبارات كالاتي:

لقد احتلت العبارة " إشراف الهيئات المهنية على مكاتب التدقيق يرفع من جودة التدقيق" المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 2,71 من 03.

لقد احتلت العبارة "يقوم مكتب التدقيق بالتأكد من جودة الخدمة المقدمة" المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يقدر ب 2,50 من 03.

أما فيما يخص المؤسسات الخاصة فترتيب العبارات يكون كالاتي:

لقد احتلت العبارة " إشراف الهيئات المهنية على مكاتب التدقيق يرفع من جودة التدقيق" المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب 2,92 من 03.

لقد احتلت العبارة "يقوم مكتب التدقيق بالتأكد من جودة الخدمة المقدمة" المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يقدر ب 2,77 من 03.

الجدول رقم 04-20 : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأبعاد محور جودة التدقيق الخارجي

الاتجاه العام	المتوسط	المحاور
نعم	2,69	خصائص مكتب التدقيق
نعم	2,78	خصائص عملية التدقيق الخارجي
نعم	2,86	مهام المدقق الخارجي
نعم	2,73	الرقابة على جودة التدقيق الخارجي
نعم	2,76	محور جودة التدقيق الخارجي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة موافقون على جودة التدقيق الخارجي من خلال أبعاده، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.76 من 3، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكارت الثلاثي (من 2.34 إلى 3) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار "نعم" في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة

ومن خلال نتائج الجدول يمكن أيضا ترتيب أبعاد المحور حسب أهميتها ترتيبا تصاعديا حسب متوسطها الحسابي، وهذا كما يلي:

- جاء البعد " خصائص مكتب التدقيق " في المرتبة الأولى ، وهذا بمتوسط حسابي يقدر ب 2.69 من 3
- جاء البعد " الرقابة على جودة التدقيق الخارجي " في المرتبة الثانية وهذا بمتوسط حسابي يقدر ب 2.73 من 3
- جاء البعد " خصائص عملية التدقيق الخارجي " في المرتبة الثالثة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر ب 2.78 من 3
- جاء البعد "مهام المدقق الخارجي " في المرتبة الرابعة، وهذا بمتوسط حسابي يقدر ب 2.86 من 3.

المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

بعد عرض و تحليل مختلف إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحاور التي تضمنها الاستبيان و المتمثلة في مجلس الإدارة ، التدقيق الداخلي ، نظام الرقابة الداخلية و جودة التدقيق الخارجي، يأتي هذا المبحث لقياس أثر جودة التدقيق الخارجي كمتغير مستقل على آليات حوكمة المؤسسات كمتغيرات تابعة، معتمدين في ذلك على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ، باستخدام معامل الارتباط سبيرمان، تحليل التباين و معادلة خط الانحدار.

المطلب الأول : اختبار العلاقة بين جودة التدقيق الخارجي و آليات حوكمة المؤسسات

لاختبار الفرضيات الفرعية نختبر العلاقة بين محور جودة التدقيق الخارجي ومحاور آليات حوكمة المؤسسات الاقتصادية، وعليه فقد تم استخدام معامل ارتباط سبيرمان (Spearman Correlation)، لقياس قوة واتجاه العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتمثل في " جودة التدقيق الخارجي " والمتغيرات التابعة والمتمثل في آليات حوكمة المؤسسات الاقتصادية التي تشمل كل من: " مجلس الإدارة"، " التدقيق الداخلي " وأخيرا " نظام الرقابة الداخلية"، وكانت معاملات الارتباط بين العوامل كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 04-21 : معاملات الارتباط بين محور جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات الاقتصادية

آليات حوكمة المؤسسات الاقتصادية		جودة التدقيق الخارجي
مجلس الإدارة	معامل سبيرمان	0,115
	مستوى المعنوية	0,427
التدقيق الداخلي	معامل سبيرمان	0,392**
	مستوى المعنوية	0,005
نظام الرقابة الداخلية	معامل سبيرمان	0,175
	مستوى المعنوية	0,224
** تحقق مستوى المعنوية عند 0,01		
* تحقق مستوى المعنوية عند 0,05		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من الجدول أعلاه أنه توجد علاقة ارتباط ضعيف وغير معنوي بين جودة التدقيق الخارجي من جهة وكل من مجلس الإدارة وأيضاً نظام الرقابة الداخلية، في حين توجد علاقة معنوية موجبة بين جودة التدقيق والتدقيق الداخلي عند المستوى (5%) ولأجل التأكد نعمل على اختبار كل فرضية من خلال اختبار معنوية معادلة الانحدار لكل محور من محاور آليات الحوكمة على حدة.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الأولى

1- اختبار الفرضية الرئيسة الأولى: لجودة التدقيق الخارجي أثر على مجلس إدارة المؤسسات الاقتصادية لاختبار هذه الفرضية نعمل على اختبار معنوية معادلة الانحدار الممثلة للعلاقة بين محور مجلس الإدارة كمتغير تابع ومحور جودة التدقيق الخارجي كمتغير مستقل وفق الشكل الرياضي التالي:

$$T1 = c1 + b1*Q + e1$$

حيث أن:

Q : جودة التدقيق الخارجي

1T: مجلس الإدارة

1b: معلمة النموذج

1c: ثابت النموذج

1e : الأخطاء العشوائية

جدول رقم 04-22: تحليل التباين لمعادلة الانحدار النموذج الأول (أثر جودة التدقيق الخارجي على

مجلس الإدارة)

مستوى المعنوية	D	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0,336 ^b	0,94	1,00	0,05	مربعات مفسرة
		48,00	2,55	البواقي
		49,00	2,60	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

نعتمد على جدول تحليل التباين لاختبار الأثر الإحصائي لجودة التدقيق الخارجي على مجلس الإدارة في المؤسسات الاقتصادية، وعليه فقد تم إجراء تحليل تباين فيشر (F) لاختبار المعنوية الكلية للنموذج حيث كانت الفرضيات كما يلي:

H_0 = ليس لجودة التدقيق الخارجي أثر ذو دلالة احصائية على مجلس الادارة في المؤسسات الاقتصادية عند

مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ ، أي $b1=0$.

H_1 = لجودة التدقيق الخارجي أثر ذو دلالة احصائية على مجلس الادارة في المؤسسات الاقتصادية عند مستوى

معنوية $(\alpha = 0.05)$ ، أي $b1 \neq 0$.

من خلال الجدول أعلاه لدينا قيمة prob لإحصائية فيشر (F) المحسوبة هي (0.336) وهو غير دال إحصائيا

عند مستوى معنوية مستوى $(\alpha = 0.05)$ ، و منه نقبل فرضية العدم (H_0) القائلة بأنه ليس لجودة التدقيق

الخارجي أثر ذو دلالة إحصائية على مجلس الإدارة في المؤسسات الاقتصادية عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ ،

أي ($b1=0$).

و عليه نرفض الفرضية الأولى " لجودة التدقيق الخارجي أثر على مجلس إدارة المؤسسات الاقتصادية "، ونرفض على

إثرها الفرضيتين الفرعيتين:

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لأثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات

الفرضية الفرعية الأولى: " لجودة التدقيق الخارجي أثر على مجلس إدارة المؤسسات الاقتصادية العمومية "

الفرضية الفرعية الثانية " لجودة التدقيق الخارجي أثر على مجلس إدارة المؤسسات الاقتصادية الخاصة "

وهذا ما يمكن التأكد منه بعد إجراء اختبار تحليل التباين الموافق لكل خط انحدار يوافق الفرضيتين الفرعيتين كما يلي:

جدول رقم 04-23 : تحليل التباين لمعادلة الانحدار (أثر جودة التدقيق الخارجي على مجلس الإدارة في المؤسسات العمومية)

مستوى المعنوية	إحصائية F	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0,26	1,37	1,00	0,11	مربعات مفسرة
		22,00	1,78	البواقي
		23,00	1,89	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال الجدول أعلاه لدينا قيمة **prob** لإحصائية فيشر (F) المحسوبة هي (0.26) وهو غير دال إحصائيا عند مستوى معنوية مستوى ($\alpha = 0.05$)، ومنه فليس لجودة التدقيق الخارجي أثر ذو دلالة إحصائية على مجلس الإدارة في المؤسسات الاقتصادية العمومية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$).

جدول رقم 04-24 : تحليل التباين لمعادلة الانحدار (أثر جودة التدقيق الخارجي على مجلس الإدارة في المؤسسات الخاصة)

مستوى المعنوية	إحصائية F	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0,83	0,04	1,00	0,00	مربعات مفسرة
		24,00	0,40	البواقي
		25,00	0,40	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال الجدول أعلاه لدينا قيمة **prob** لإحصائية فيشر (F) المحسوبة هي (0.83) وهو غير دال إحصائيا عند مستوى معنوية مستوى ($\alpha = 0.05$)، ومنه فليس لجودة التدقيق الخارجي أثر ذو دلالة إحصائية على مجلس الإدارة في المؤسسات الاقتصادية الخاصة عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$).

و يمكن تفسير رفض كلا من الفرضية الرئيسية و الفرضيتين الفرعيتين نظرا للمميزات التي يجب أن يتميز بها المدقق الخارجي الحيادية، حيث يتوجب عليه الفصل بين مهام التدقيق و تقديم الاستشارة، فلا يصح للمدقق الخارجي تقديم خدمات استشارية ، نفس الشيء بالنسبة لمجلس الإدارة الذي يتوجب عليه هو كذلك التميز بالموضوعية و الحيادية و أن لا يتأثر بمؤثرات داخلية أو خارجية .

المطلب الثالث : اختبار الفرضية الثانية

اختبار الفرضية الرئيسة الثانية " لجودة التدقيق الخارجي أثر على التدقيق الداخلي للمؤسسات الاقتصادية " .
لاختبار هذه الفرضية نعمل على اختبار معنوية معادلة الانحدار الممثلة للعلاقة بين محور التدقيق الداخلي كمتغير تابع ومحور جودة التدقيق الخارجي كمتغير مستقل وفق الشكل الرياضي التالي:

$$T^2 = c^2 + b^2 * Q + e^2$$

حيث أن:

Q : جودة التدقيق الخارجي

2T: التدقيق الداخلي

2b: معلمة النموذج

2c: ثابت النموذج

2e: الأخطاء العشوائية

جدول رقم 04-25: تحليل التباين لمعادلة الانحدار النموذج الثاني (أثر جودة التدقيق الخارجي على التدقيق الداخلي)

مستوى المعنوية	إحصائية فيشر	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0,005 ^b	8,81	1,00	0,70	مربعات مفسرة
		48,00	3,80	البواقي
		49,00	4,50	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

نعتمد على جدول تحليل التباين لاختبار الأثر الإحصائي لجودة التدقيق الخارجي على التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية، وعليه فقد تم إجراء تحليل تباين فيشر (F) لاختبار المعنوية الكلية للنموذج حيث كانت الفرضيات كما يلي:

H_0 = ليس لجودة التدقيق الخارجي أثر ذو دلالة إحصائية على التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، أي ($b_2 = 0$).

H_1 = لجودة التدقيق الخارجي أثر ذو دلالة إحصائية على التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، أي ($b_2 \neq 0$).

من خلال الجدول أعلاه لدينا قيمة **prob** لإحصائية فيشر (F) المحسوبة هي (0.005) وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية مستوى ($\alpha = 0.05$)، وذلك بدرجة ثقة 95 %، ومنه نرفض فرضية العدم (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) القائلة بأنه لجودة التدقيق الخارجي أثر ذو دلالة إحصائية على التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، أي ($b_2 \neq 0$).

وعليه ننتقل لتقدير معلمات النموذج الخطي

جدول رقم 04-26 : تقدير معلمات معادلة الانحدار

مستوى المعنوية	إحصائية t	التقدير	
0,02	2,41	1,21	الثابت
0,00	2,97	0,54	جودة التدقيق الخارجي

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه لدينا قيمة **prob** لإحصائية ستودنت لكل من الثابت وميل معادلة الانحدار **2b** دالة

إحصائيا عند مستوى معنوية مستوى ($\alpha = 0.05$)، ومنه تكتب معادلة الانحدار كالتالي:

$$T2 = 1.21 + 0.54 * Q + e2$$

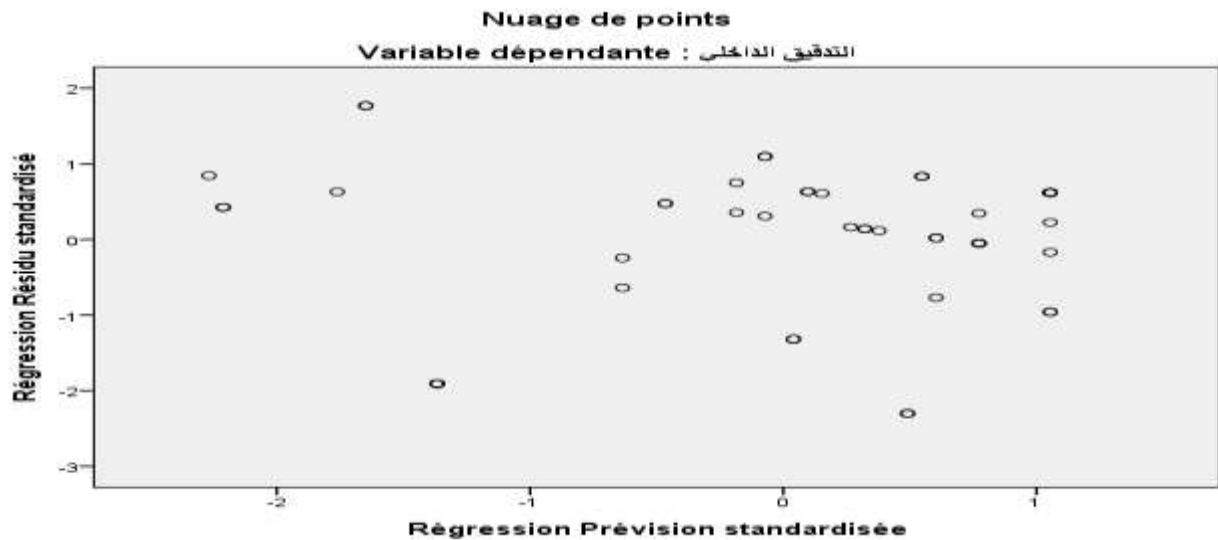
التمثيل البياني للأخطاء العشوائية:

من خلال مشاهدة لوحة انتشار الأخطاء العشوائية نجد أنها تبدي نمطا عشوائيا يوحى باستقلالها خطيا مع توزيع

أفقي يوحى بتجانس تباينها، وعليه ومما سبق يمكننا إثبات الفرضية الرئيسية " لجودة التدقيق الخارجي أثر على

التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية ".

شكل رقم 04-09 : اختبار الأخطاء العشوائية



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لأثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات

من خلال النتائج المحصلة نقبل الفرضية الثانية " لجودة التدقيق الخارجي أثر على التدقيق الداخلي للمؤسسات الاقتصادية "، فالعلاقة التي تربط كلا من التدقيق الداخلي و الخارجي علاقة تكاملية، و هذا ما نص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 و كذا المعيار الجزائري للتدقيق، حيث يساهم المدقق الخارجي من خلال تقديمه للتوصيات إلى الرفع من كفاءة و فعالية مهمة التدقيق الداخلي.

وعليه نمضي لاختبار الفرضيتين الفرعيتين:

الفرضية الفرعية الأولى " : لجودة التدقيق الخارجي أثر على التدقيق الداخلي للمؤسسات الاقتصادية العمومية "

الفرضية الفرعية الثانية " لجودة التدقيق الخارجي أثر على التدقيق الداخلي للمؤسسات الاقتصادية الخاصة "

اختبار الفرضية الفرعية الأولى " : لجودة التدقيق الخارجي أثر على التدقيق الداخلي للمؤسسات الاقتصادية العمومية "

وذلك من خلال جدول تحليل التباين لاختبار المعنوية الكلية لنموذج الانحدار الخطي لجودة التدقيق الخارجي وأثره على التدقيق الداخلي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، مع تقدير معادلة خط الانحدار المحصلة أن ثبتت العلاقة كما يلي:

$$T2 = c2 + b2 * Qpb + e2$$

Qpb : التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية

جدول رقم 04-27 : تحليل التباين لمعادلة الانحدار (أثر جودة التدقيق الخارجي على التدقيق الداخلي للمؤسسات العمومية)

مستوى المعنوية	إحصائية F	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0,01	7,80	1,00	0,71	مربعات مفسرة
		22,00	2,00	البواقي
		23,00	2,71	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لأثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات

نعتمد على جدول تحليل التباين لاختبار الأثر الإحصائي لجودة التدقيق الخارجي على التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية، وعليه فقد تم إجراء تحليل تباين فيشر (F) لاختبار المعنوية الكلية للنموذج حيث كانت الفرضيات كما يلي:

H_0 = ليس لجودة التدقيق الخارجي أثر ذو دلالة إحصائية على التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، أي ($b_2 = 0$)

H_1 = لجودة التدقيق الخارجي أثر ذو دلالة إحصائية على التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، أي $b_2 \neq 0$

من خلال الجدول أعلاه لدينا قيمة **prob** لإحصائية فيشر (F) المحسوبة هي (0.01) وهو دال إحصائيا عند مستوى معنوية مستوى ($\alpha = 0.05$)، وذلك بدرجة ثقة 95 %، ومنه نرفض فرضية العدم (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) القائلة بأنه لجودة التدقيق الخارجي أثر ذو دلالة إحصائية على التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، أي ($b_2 \neq 0$) وعليه ننتقل لتقدير معلمات النموذج الخطي.

جدول رقم 04-28: تقدير معلمات معادلة الانحدار

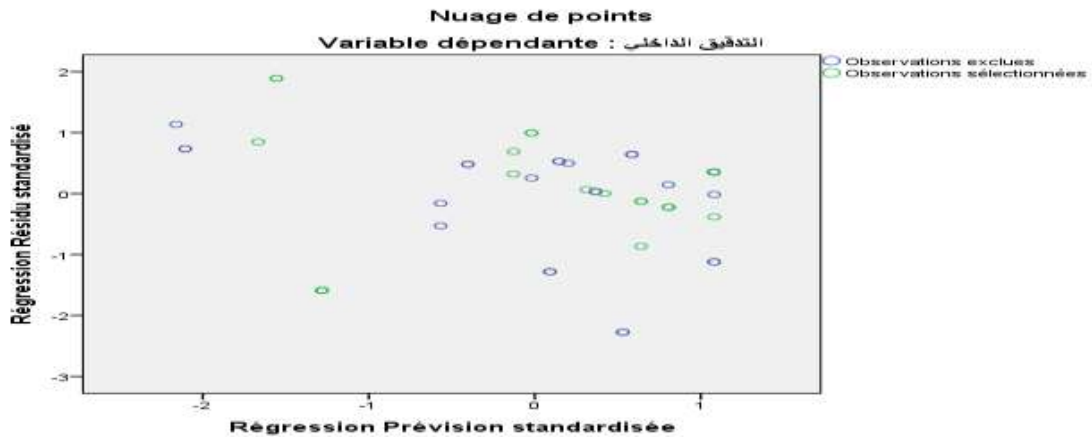
التقدير	إحصائية t	مستوى المعنوية	
0,58	0,76	0,46	الثابت
0,77	2,79	0,01	جودة التدقيق الخارجي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه لدينا قيمة **prob** لإحصائية ستودنت لكل من الثابت وميل معادلة الانحدار $2b$ دالة إحصائيا عند مستوى معنوية مستوى ($\alpha = 0.05$)، ومنه تكتب معادلة الانحدار كالتالي:

$$T_2 = 0.58 + 0.77 * Q_{pb} + e_2$$

شكل رقم 04-10: التمثيل البياني للأخطاء العشوائية



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

من خلال مشاهدة لوحة انتشار الأخطاء العشوائية نجد أنها تبدي نمطا عشوائيا يوحى باستقلالها خطيا مع توزيع أفقي يوحى بتجانس تباينها، وعليه ومما سبق يمكننا إثبات الفرضية الفرعية الأولى " لجودة التدقيق الخارجي أثر على التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية ".

الفرضية الفرعية الثانية " لجودة التدقيق الخارجي أثر على التدقيق الداخلي للمؤسسات الاقتصادية الخاصة" وذلك من خلال جدول تحليل التباين لاختبار المعنوية الكلية لنموذج الانحدار الخطي لجودة التدقيق الخارجي وأثره على التدقيق الداخلي للمؤسسات الاقتصادية الخاصة، مع تقدير معادلة خط الانحدار المحصلة أن ثبتت العلاقة كما يلي:

$$T2= c2 + b2*Qpr + e2$$

Qpr : التدقيق الداخلي في المؤسسات الخاصة

جدول رقم 04-29 : تحليل التباين لمعادلة الانحدار (أثر جودة التدقيق الخارجي على التدقيق الداخلي للمؤسسات الخاصة)

مستوى المعنوية	إحصائية F	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0,20	1,72	1,00	0,12	مربعات مفسرة
		24,00	1,67	البواقي
		25,00	1,79	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

نعتمد على جدول تحليل التباين لاختبار الأثر الإحصائي لجودة التدقيق الخارجي على التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الخاصة، وعليه فقد تم إجراء تحليل تباين فيشر (F) لاختبار المعنوية الكلية للنموذج حيث كانت الفرضيات كما يلي:

H_0 = ليس لجودة التدقيق الخارجي أثر ذو دلالة احصائية على التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية

الخاصة عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، أي $b_2 = 0$

H_1 = لجودة التدقيق الخارجي أثر ذو دلالة احصائية على التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الخاصة

عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، $b_2 \neq 0$

من خلال الجدول أعلاه لدينا قيمة **prob** لإحصائية فيشر (F) المحسوبة هي (0.2) وهو غير دال إحصائيا

عند مستوى معنوية مستوى ($\alpha = 0.05$)، ومنه فليس لجودة التدقيق الخارجي أثر ذو دلالة احصائية على

التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الخاصة عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$).

و عليه نرفض الفرضية الفرعية الثانية " لجودة التدقيق الخارجي أثر على التدقيق الداخلي للمؤسسات الاقتصادية

الخاصة".

المطلب الرابع: اختبار الفرضية الثالثة

2- الفرضية الرئيسة الثالثة " لجودة التدقيق الخارجي أثر على نظام الرقابة الداخلية المؤسسات الاقتصادية "

لاختبار هذه الفرضية نعمل على اختبار معنوية معادلة الانحدار الممثلة للعلاقة بين محور التدقيق الداخلي كمتغير

تابع ومحور نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل وفق الشكل الرياضي التالي:

$$T3 = c3 + b3 * Q + e3$$

حيث أن:

Q : جودة التدقيق الخارجي

3T : نظام الرقابة الداخلية

3b : معلمة النموذج

3c : ثابت النموذج

3e : الأخطاء العشوائية

جدول رقم 04-30 : تحليل التباين لمعادلة الانحدار للنموذج الثالث (أثر جودة التدقيق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية)

مربعات مفسرة	مجموع المربعات	درجة الحرية	إحصائية فيشر	مستوى المعنوية
0,02	1	0,63	0,430 ^b	
1,83	48			
1,85	49			

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

نعتمد على جدول تحليل التباين لاختبار الأثر الإحصائي لجودة التدقيق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية،

وعليه فقد تم إجراء تحليل تباين فيشر (F) لاختبار المعنوية الكلية للنموذج حيث كانت الفرضيات كما يلي:

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لأثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات

H_0 = ليس لجودة التدقيق الخارجي أثر ذو دلالة احصائية على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية

عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ ، أي $(b3=0)$

H_1 = لجودة التدقيق الخارجي أثر ذو دلالة احصائية على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية عند

مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ ، أي $b3 \neq 0$

من خلال الجدول أعلاه لدينا قيمة prob لإحصائية فيشر (F) المحسوبة هي (0.430) وهو غير دال إحصائيا

عند مستوى معنوية مستوى $(\alpha = 0.05)$ ، وذلك بدرجة ثقة 95 %، ومنه نقبل فرضية العدم (H_0) القائلة

بأنه ليس لجودة التدقيق الخارجي أثر ذو دلالة إحصائية على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية عند

مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ ، أي $(b3 = 0)$

وعليه نرفض الفرضية الثالثة " لجودة التدقيق الخارجي أثر على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية"،

ونرفض على إثرها الفرضيتين الفرعيتين :

الفرضية الفرعية الأولى: " لجودة التدقيق الخارجي أثر على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية العمومية "

الفرضية الفرعية الثانية " لجودة التدقيق الخارجي أثر على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية الخاصة "

وهذا ما يمكن التأكد منه بعد إجراء اختبار تحليل التباين الموافق لكل خط انحدار يوافق الفرضيتين الفرعيتين كما

يلي:

جدول رقم 04-31: تحليل التباين لمعادلة الانحدار (أثر جودة التدقيق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات العمومية)

مستوى المعنوية	إحصائية F	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0,125	2,539	1	0,089	مربعات مفسرة
		22	0,768	البواقي
		23	0,857	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لأثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات

من خلال الجدول أعلاه لدينا قيمة **prob** لإحصائية فيشر (F) المحسوبة هي (0.125) وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية مستوى ($\alpha = 0.05$)، ومنه فليس لجودة التدقيق الخارجي أثر ذو دلالة إحصائية على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$).

و عليه نرفض الفرضية الفرعية الأولى " لجودة التدقيق الخارجي أثر على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية العمومية.

جدول رقم 04-32 : تحليل التباين لمعادلة الانحدار (أثر جودة التدقيق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الخاصة)

مستوى المعنوية	إحصائية F	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0,696	0,156	1	0,006	مربعات مفسرة
		24	0,987	البواقي
		25	0,993	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال الجدول أعلاه لدينا قيمة **prob** لإحصائية فيشر (F) المحسوبة هي (0.696) وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية مستوى ($\alpha = 0.05$)، ومنه فليس لجودة التدقيق الخارجي أثر ذو دلالة إحصائية على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الخاصة عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$).

و عليه نرفض الفرضية الفرعية الثانية " لجودة التدقيق الخارجي أثر على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية الخاصة.

و يمكن تفسير رفض كل من الفرضية الرئيسية و الفرضيتين الفرعيتين، كوننا نلاحظ من خلال إجابات العينة أن المؤسسات الاقتصادية عمومية كانت أم خاصة تهتم باستخدام الأساليب الحديثة للتسيير سواء في الجانب الإداري أم المحاسبي، بالإضافة إلى توفير وسائل لحماية أصولها و توزيع هيكل تنظيمي واضح يوضح المسؤوليات و الوظائف، لذا تجد المؤسسات أنه لا يوجد للتدقيق الخارجي أثر على نظام الرقابة الداخلية.

خلاصة الفصل الرابع:

حاولنا من خلال هذا الفصل تبيان أثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات المتمثلة في مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية العمومية و الخاصة، من خلال إتباع مجموعة من الخطوات المنهجية حيث قمنا بوصف عينة الدراسة و تحليل الإجابات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي **spss**، ثم للإجابة على الفرضيات قمنا باستخدام معامل الارتباط سبيرمان، تحليل التباين و معادلة خط الانحدار.

حيث توصلت الدراسة إلى أنه لم يظهر لجودة التدقيق الخارجي أثر على آليات حوكمة المؤسسات الاقتصادية المتمثلة في مجلس الإدارة و نظام الرقابة الداخلية، ماعدا التدقيق الداخلي الذي تجلّى أثره في المؤسسات العمومية فقط دون الخاصة منها.

الخلاصة

العامّة

الخاتمة العامة:

يعد مفهوم حوكمة المؤسسات من بين أهم المصطلحات التي غزت دول العالم في الآونة الأخيرة، حيث أثار اهتمام العديد من الباحثين و المنظمات المهنية نظرا لأهميته البالغة داخل المؤسسة الاقتصادية، فعند ذكر مصطلح حوكمة المؤسسات يتبادر إلى ذهننا مصطلح جودة التدقيق الخارجي نظرا للعلاقة التفاعلية و التكاملية التي تجمعهما.

و في نفس السياق و من خلال أطروحة الدكتوراه التي قمنا بإعدادها و التي تمحورت حول موضوع " جودة التدقيق الخارجي و آليات حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية في السياق الجزائري " و الذي حاولنا من خلاله التوفيق بين الإطار النظري و التطبيقي للإجابة على الإشكالية المتمثلة في " هل لجودة التدقيق الخارجي أثر على آليات حوكمة المؤسسات؟" ، ولإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم الإطار النظري إلى ثلاثة فصول، فالفصل الأول " مدخل نظري لحوكمة المؤسسات " تطرقنا فيه إلى التأصيل النظري لمفهوم الحوكمة و مختلف النظريات المفسرة له بالإضافة إلى تجارب الدول، فيما يخص الفصل الثاني " جودة التدقيق الخارجي " حاولنا من خلاله التعرف على تطور مفهوم التدقيق الخارجي لننتقل إلى مفهوم جودة التدقيق الخارجي و مختلف الطرق المستعملة لقياسه، وأخيرا الفصل الثالث و المتمثل في " جودة التدقيق الخارجي و حوكمة المؤسسات " تطرقنا من خلاله إلى مختلف الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر ثم انتقلنا إلى تبيان دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات.

أما فيما يخص الجانب التطبيقي قمنا بدراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية العمومية و الخاصة لدراسة أثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات.

النتائج:

من بين أهم النتائج التي تم التوصل إليها ما يلي:

- تسعى حوكمة المؤسسات من خلال آلياتها إلى محاربة الفساد المالي و الإداري و الحفاظ على شفافية و مصداقية المعلومة المالية.
- يتم استخدام مجموعة من المقاييس لقياس جودة التدقيق الخارجي نجد من بينهم الكفاءة و الاستقلالية.
- قامت الجزائر بإصدار معايير تدقيق خاصة بها قصد مواكبة التطورات الحاصلة.
- يلعب التدقيق الخارجي دورا فعالا في تفعيل حوكمة المؤسسات من خلال ضمان الشفافية و المصداقية قصد الوصول لجودة المعلومة المحاسبية بالإضافة إلى تضيق فجوة التوقعات.
- تؤثر جودة التدقيق الخارجي على التدقيق الداخلي داخل المؤسسات العمومية لا الخاصة.
- لا تؤثر جودة التدقيق الخارجي على كلا من مجلس الإدارة و نظام الرقابة الداخلية.

الفرضيات:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها، و التي توصلنا من خلالها إلى اختبار صحة الفرضيات، و عليه توصلنا إلى :

الفرضية الأولى: لجودة التدقيق الخارجي أثر على مجلس إدارة المؤسسات (نفي الفرضية).

الفرضية الفرعية الأولى: لجودة التدقيق الخارجي أثر على مجلس إدارة المؤسسات العمومية (نفي الفرضية).

الفرضية الفرعية الثانية: لجودة التدقيق الخارجي أثر على مجلس إدارة المؤسسات الخاص (نفي الفرضية).

و يمكن تفسير رفض كلا من الفرضية الرئيسية و الفرضيتين الفرعيتين نظرا للمميزات التي يجب أن يتميز بها المدقق الخارجي الحيادية، حيث يتوجب عليه الفصل بين مهام التدقيق و تقديم الاستشارة، فلا يصح للمدقق الخارجي

تقديم خدمات استشارية ، نفس الشيء بالنسبة لمجلس الإدارة الذي يتوجب عليه هو كذلك التميز بالموضوعية و الحيادية و أن لا يتأثر بمؤثرات داخلية أو خارجية .

الفرضية الثانية: . لجودة التدقيق الخارجي أثر على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات (قبول الفرضية).

الفرضية الفرعية الأولى: لجودة التدقيق الخارجي أثر على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات العمومية (قبول الفرضية).

الفرضية الفرعية الثانية: لجودة التدقيق الخارجي أثر على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الخاصة (نفي الفرضية).

يمكن تفسير قبول كلا من الفرضية الرئيسية الثانية و الفرضية الفرعية الأولى من خلال لعلاقة التي تربط كلا من التدقيق الداخلي و الخارجي و التي هي عبارة عن علاقة تكاملية، و هذا ما نص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 و كذا المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، حيث يساهم المدقق الخارجي من خلال تقديمه للتوصيات إلى الرفع من كفاءة و فعالية مهمة التدقيق الداخلي.

تم نفي الفرضية الفرعية الثانية (لجودة التدقيق الخارجي أثر على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الخاصة) لان المؤسسات الاقتصادية الخاصة لا تعطي أهمية للتدقيق الداخلي وتقاريره كون خلية التدقيق الداخلي غير مستقلة، لذا لا يأخذ المدقق الخارجي بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي.

الفرضية الثالثة: لجودة التدقيق الخارجي أثر على التدقيق الداخلي للمؤسسات (نفي الفرضية).

الفرضية الفرعية الأولى: لجودة التدقيق الخارجي أثر التدقيق الداخلي للمؤسسات العمومية (نفي الفرضية).

الفرضية الفرعية الثانية: لجودة التدقيق الخارجي أثر التدقيق الداخلي للمؤسسات الخاصة (نفي الفرضية).

و يمكن تفسير رفض كل من الفرضية الرئيسية و الفرضيتين الفرعيتين، كوننا نلاحظ من خلال إجابات العينة أن المؤسسات الاقتصادية عمومية كانت أم خاصة تهتم باستخدام الأساليب الحديثة للتسيير سواء في الجانب الإداري

أم المحاسبي، بالإضافة إلى توفير وسائل لحماية أصولها و توزيع هيكل تنظيمي واضح يوضح المسؤوليات و الوظائف، لذا تجد المؤسسات أنه لا يوجد للتدقيق الخارجي أثر على نظام الرقابة الداخلية.

الاقتراحات:

- على مجلس الإدارة أن يأخذ بعين الاعتبار ملاحظات المدقق الخارجي و العمل على تحسينها من أجل تحقيق أكبر فعالية.

- على المؤسسات عمومية كانت أم خاصة أن تأخذ ملاحظات المدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية بعين الاعتبار نظرا لأهميته البالغة التي يلعبها داخل المؤسسات.

أفاق البحث:

يعتبر موضوع جودة التدقيق الخارجي و حوكمة المؤسسات من بين المفاهيم التي يتم التركيز عليها في الآونة الأخيرة و خاصة بعد الإصلاحات التي تسعى إليها الجزائر كافتتاح السوق، لهذا نرى من خلال الدراسة التي قمنا بها و بالرغم من صعوبة الموضوع إلا أنه يجب مناقشته في المؤتمرات و المحاضرات.

قائمة

المرجع

المراجع :

المراجع باللغة العربية :

الكتب :

1. أحمد محمد نور و آخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007.
2. أحمد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر و التوزيع، ط01، 2015.
3. إيهاب نظمي إبراهيم ، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة و تطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، 2009.
4. حسين عبد الجليل آل غزوي، ناجي الحياي، حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مركز الكتاب الأكاديمي، 2015.
5. خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري و العملي، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن، ط01، 2009.
6. شارلز هيل، جارديث جونز، محمد سيد احمد عبد المتعال، إسماعيل علي بسيوني، الإدارة الإستراتيجية (مدخل متكامل، تعريب ومراجعة)، دار المريخ للنشر، الرياض، 2008.
7. صبري أحمد شبلي، مبادئ الحوكمة و تطبيقاتها في دول مختارة الدنمارك و لبنان، الدار العربية للموسوعات، ط01 ، 2014.
8. طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التجارب-تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

9. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف)، الدار الجامعية، مصر، 2008/2007
10. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات) ، الدار الجامعية، القاهرة، 2009.
11. عبد المطلب عثمان محمود، نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات في كفاءة سوق الأوراق المالية دراسة ميدانية ، الدار الجزائرية ، الطبعة 01، 2015.
12. عبيد سعد الشريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات ، الأمين للنشر و التوزيع، ط03، 2011.
13. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، ط02، 2009.
14. غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، دار مكتبة الحامد للنشر و التوزيع، عمان، ط1، 2015.
15. محمد التواهمي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، 2005.
16. محمد بن حمد بن عبد الله النصار، دور الحوكمة في الحد من ممارسات غسل الأموال في شركات التأمين، دار الكتاب الجامعي للنشر و التوزيع، 2016 .
17. محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط03، 2008.

18. محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة للنشر و التوزيع، عمان، ط 01، 2009.
19. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة 2008.
20. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006.
21. محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري- دراسة مقارنة، الطبعة الثانية، الدار الجامعية ، مصر، 2009.

المجلات ، التقارير و الدراسات :

1. أحمد زكريا الصيام ، دور الحاكمية في الحد من تداعيات الأزمة المالية على بورصة عمان ، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد 42، 2009.
2. أحمد قايد نور الدين، بن زاف لبنى، دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية للقوائم المالية، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، العدد 01، 2018
3. أوصيف لخضر، طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات -إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100(طبيعة العمل)، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 17، 2017.
4. بلاسكة صالح، تطبيق مجلس إدارة الشركة لمبادئ الحوكمة -دراسة عينة من شركات المساهمة في الجزائر-، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 17، 2017.

5. بلمقدم مريم، بلدغم فتحي، التدقيق الداخلي أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة منطال، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، 2019.
6. بن بريكة عبد الوهاب ، بودونت أسماء، تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجزائر، المجلة الجزائرية للاقتصاد و الإدارة، العدد 8، 2016.
7. بن زازة منصورية، التدقيق المحاسبي و دوره في إرساء مفهوم الحوكمة في ظل قانون SOX، مجلة دفاتر بوداكس، عدد 05، 2016.
8. بن عيشي عمار، دردوري لحسن، الإفصاح المحاسبي و دوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية - دراسة حالة شركات المساهمة لولاية بسكرة الجزائر، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، المجلد 02، العدد 04، 2017.
9. بن عيشي عمر، تطبيق مبادئ الحوكمة المصرفية و أثرها في جودة المعلومة المحاسبية دراسة ميدانية في البنوك الجزائرية حالة ولاية بسكرة، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد 05، 2016.
10. بهلولي نور الهدى ، مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية (200-299) في تعزيز المبادئ و المسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي دراسة تقييمية من منظور محافظي الحسابات في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، مجلد 18، العدد 01، 2018.
11. بوخروبة الغالي، دواح بلقاسم، مساهمة حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية و الإفصاح المحاسبي حالة شركة التأمينات، مجلة اقتصاديات المال و الأعمال ، عدد 06، 2018.
12. بوسافة سليمان ، سعيداني الرشيد ، لجنة التدقيق كمدخل لتنفيذ الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد و المالية ، العدد 03 ، أبريل 2015.

13. بوفاتح بلقاسم ، بلعربي عبد القادر، التكامل بين التدقيق الخارجي و الآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات -دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي (الاغواط، غرداية، ورقلة) ، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 06، 2016.
14. بوفاسة سليمان، سعيدني الرشيد، لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة و رفع جودة التدقيق في المؤسسة، مجلة الجزائرية للاقتصاد و المالية، العدد 03، 2015.
15. جريو صارة، بوفلح نبيل، دور لجان التدقيق في دعم و تحسين حوكمة الشركات، مجلة المنهل الاقتصادي، مجلد 02، العدد 01، 2019.
16. جواد رثني، الفساد المؤسسي هل يصبح وسيلة الحوكمة في الشرق الأوسط و شمال إفريقيا ، مركز المشروعات الدولية الخاصة ، 2004.
17. حابي أحمد، تأثير العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة على جودة من وجهة نظر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات في الجزائر، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، المجلد 7، العدد 15، 2011.
18. حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي و الإداري : قراءة تحليلية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، مجلد 5 ، العدد 01، 2018.
19. حميدي أحمد سعيد، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد و المالية، العدد 09، 2018.
20. خالدي رشيدة، دعم استقلال المراجع الخارجي مدخلا لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة - دراسة ميدانية- ، مجلة دفاتر اقتصادية ، المجلد 06، العدد 02، 2015.

21. خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح و القياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي scf و أثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية، العدد 07، 2017.
22. دادي عدون ناصر، فداق أمينة، دور مجلس الإدارة كهيكل حوكمة في جودة التدقيق الخارجي على مستوى عينة من المؤسسات الجزائرية، مجلة الإصلاحات الاقتصادية و الاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد 10، 2011.
23. الدين مزياني، أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 14، 2015.
24. زوهري جلييلة ، أثر الإصلاحات المحاسبية و المالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 04، 2016.
25. سعد بن البار، قرية معمر، مدى توافق المعيار الجزائري للأحداث اللاحقة و المعيار الدولي للتدقيق في ظل الإصلاحات المحاسبية و معايير التدقيق الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، مجلد 11، العدد 01، 2010.
26. شمال نجاة، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فعالية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية، مجلة المالية و الأسواق، المجلد 02، العدد 04، 2016.
27. صنهاجي هية و آخرون، أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية و المالية، مجلد 01، عدد 01، 2017.
28. ظاهر شاهر القشي ، انهيار بعض الشركات العالمية و أثرها في بيئة المحاسبة ، المجلة العربية للإدارة، الأردن ، المجلد 25، العدد 2، 2005.

29. عايي خليفة، تحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، عدد 04، 2011.
30. العايي بن عبد الرحمان، أحططاش نشيدة، رقابة جودة التدقيق الخارجي و جهود المنظمات الدولية و المحلية فيها ، مجلة وحدة البحث في تنمية و إدارة الموارد البشرية ، المجلد 8، العدد 01، 2017.
31. عدنان قباجة و آخرون، تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني، 2008.
32. عصام محمد الطويل، أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة و جودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح -دراسة تطبيقية-، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية، العدد 09، 2018.
33. 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، 2016.
34. علي حسن الدونجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، دور قانون ساربنز أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة و الاقتصاد، العدد 86، 2011.
35. عمر اقبال توفيق المشهداني ، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 2، 2013.
36. عوماري عائشة، حميمش نرجس، أثر التدقيق الخارجي على جودة المعلومة المالية دراسة ميدانية بينك الفلاحة و التنمية الريفية BADR بأدرار، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات ، المجلد 10، العدد 02، 2017.

37. فاتح سردوك، دراسة تحليلية لفجوة التوقعات ببيئة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، مجلة رؤى الاقتصادية، العدد 09، 2015.
38. الفتوح سمير، نظرية الوكالة: مدخل لتخفيض التكاليف العامة، المجلة العربية للإدارة، المجلد 12، العدد 4، المملكة العربية السعودية، 1998.
39. قسمية عائشة ، عبيرات مقدم، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة استبائية لعينة من المؤسسات-، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية ، دراسات اقتصادية، المجلد 13، العدد 28، 2016.
40. لشلاش عائشة ، بوعلي هشام ، لجنة التدقيق كأحد دعائم حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية لبعض ولايات الغرب الجزائري، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الثالث ، العدد 01، مارس 2017.
41. لشلاش عائشة، بوعلي هشام، لجنة التدقيق كأحد دعائم حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية لبعض ولايات الغرب الجزائري، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 03، العدد 01، 2017.
42. لطفي أمين السيد أحمد، حوكمة مهنة المحاسبة 2 في ضوء مبادرات الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية في مصر، مجلة الدراسات المالية و التجارية ، العدد 2، 2004.
43. مايده محمد فيصل ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، مجلة رؤى الاقتصادية، المجلد 8، العدد 2، 2018.
44. محمد بن لدغم، محمد أمين لعريجي، مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية- دراسة استبيان موجه لعينة من المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات) بولاية تلمسان، مجلة التكامل الاقتصادي ، المجلد 06، العدد 02، 2018.

45. محمد لمن ميرة، الأزهر عزه، دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد 10، 2017.
46. مركز المشروعات الدولية الخاصة، دليل قواعد و معايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية، القاهرة، أكتوبر 2005.
47. مسامح مختار، لقوية سمير، مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق- دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين بولاية بسكرة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 10، جوان 2017.
48. مصطفى عقاري، حكيمة بوسلمة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 09، 2013.
49. مفروم برودي، مصطفى عبد اللطيف، أثر خصائص مجلس الإدارة و لجنة المراجعة على الأداء المالي للشركة: دراسة تجريبية على الشركات المشكلة لمؤشر كاك 40 من 2010 إلى 2014، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات، المجلد 09 ، العدد 02 ، 2016.
50. مفيد عبد اللاوي ، فجوة التوقع في بيئة المراجعة بين المسببات و سبل المراجعة، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية، العدد 05، 2014.
51. مهدي شرقي، مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة ، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية ، العدد 01 ، 2015.
52. مهدي شرقي، مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة -حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري-، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، العدد 01، 2015.

53. مؤيد الساعدي، قاسم علي عمران البياتي، فاعلية الإفصاح المحاسبي في تقليل الفساد المالي و الإداري منظور إداري محاسبي تطبيقي في عينة من المصارف محافظة بابل، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، المجلد 01، العدد 01، 2016.
54. ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، الصادر في 2009.
55. نشيدة أحططاش، تأثير عوامل جودة التدقيق الخارجي المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية : دراسة استطلاعية لأراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر، مجلة إدارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية، عدد 01، 2019.

أطروحات الدكتوراه :

1. الأخضر عياشي، أثر المراجعة الالكترونية على كفاءة و فعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة - دراسة ميدانية- ، أطروحة دكتوراه، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2019/2018.
2. حمادي نبيل ، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية - دراسة حالة الجزائر- ، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، 2012/2011
3. صديقي خضرة، واقع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة دراسة حالة مؤسسة ان.سي.أ روية الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2014-2015.
4. فاطمه عثمان بدر إبراهيم، دور المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات -دراسة ميدانية- ، شهادة ماجستير، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2013

5. لشلاش عائشة، جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات -دراسة ميدانية-، أطروحة دكتوراه، جامعة الجيلالي ليايس سيدي بلعباس، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2018/2017.
6. محمد البشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة-دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال في الفترة الزمنية 2008-2013، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، 2017/2016.
7. مسعودي عمر، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين دودة الأداء المهني للمدقق: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد درارية أدرار، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2019/2018.

المؤتمرات والمداخلات :

1. بتول محمد نوري، علي خلف سلمان ، حوكمة الشركات و دورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، ملتقى دولي حول الإبداع و التغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، جامعة سعد دحلب بليدة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، يومي 18 و 19 ماي 2011.
2. بروش زين الدين ، دهيمي جابر، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، يومي 06-07 ماي 2012.
3. حامد نورالدين ، ساسي فاطمة ، دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي و الإداري للقطاع الخاص الجزائري ، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، يومي 06-07 ماي 2012.

4. حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، 06-07 ماي 2012.
5. حسين مصطفى هلال، من أجل إستراتيجية وطنية للحوكمة من منظور إدارة الدولة و المجتمع و الحكم الرشيد، بحوث و أوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات و أسواق المال العربية ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مصر، 2007.
6. حمادي نبيل، عمر علي عبد الصمد، النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات دراسة مقارنة ل و.م.أ و فرنسا، الملتقى العلمي الدولي حول : آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013
7. حمزة رملي، إسماعيل زحوط، دور إدارة العلاقة مع أصحاب المصلحة في تفعيل أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، الملتقى العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة و العدالة الاجتماعية، يومي 20 و 21 نوفمبر 2012.
8. نبيل حمادي، براهيم براهيمية، عاشور ديون كتوش، التدقيق القانوني كأداة لتسيير علاقة الوكالة في الشركة، الملتقى العلمي الدولي حول حوكمة المؤسسات أخلاقيات العمل و المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، جامعة أبوبكر بلقايد تلمسان، يومي 05 و 06 ديسمبر 2007.

النصوص القانونية :

1. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23، 15 مارس 2017.
2. الأمر 82/71 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب، الجريدة الرسمية، العدد 107، 30 ديسمبر 1971.

3. القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 10، 04 مارس 1980
4. القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهنة خبير محاسب و محافظ حسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 20، 01 ماي 1991.
5. المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992، المتعلق بتشكيل مجلس النقابة الوطنية و يحدد تشكيله و اختصاصاته، الجريدة الرسمية ، العدد 03، 15 جانفي 1992.
6. الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 39، 23 يوليو 1995.
7. المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، المتعلق بإحداث المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه، الجريدة الرسمية، العدد 56، 29 سبتمبر 1996.
8. المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01 ديسمبر 1997 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992 المحدد لتشكيل المجلس و اختصاصاته، الجريدة الرسمية، العدد 80، 07 ديسمبر 1997.
9. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77، 24 سبتمبر 2018.
10. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة ، مقرر رقم 150، 11 أكتوبر 2016.
11. القانون 10-01 المؤرخ في 29 يناير 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، 11 يوليو 2010.
12. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011، و المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره ، الجريدة الرسمية، العدد 07، 02 فبراير 2011.

13. المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011، المتعلق بتحديد تشكيلة المصف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره، الجريدة الرسمية ، العدد 07، 02 فبراير 2011.
14. المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره، الجريدة الرسمية ، العدد 07، 02 فبراير 2011.
15. المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 يناير 2011، و المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياته و قواعد سيره، الجريدة الرسمية ، العدد 07، 02 فبراير 2011.
16. الأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010، المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية ، العدد 50، 01 سبتمبر 2010.
17. وزارة المالية، المحلي الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002، 04 فيفري 2016.
- المواقع الالكترونية :

1. www.ccomptes.dz/ar/تقسم

Bibliographies en Langues Etrangères:

OUVRAGES:

1. Alain finet, **gouvernance d'entreprise, enjeux managériaux, comptable et financier**, France : 1ere édition, de boeck université, février 2005.
2. Franck bancelle, **la gouvernance des entreprises**, economica, paris, 1997.

Articles , publication et rapports :

1. Ameer boujenoui ,richard bozec ,daniel zeghal, **analyse de l'évolution des mécanismes de gouvernance d'entreprise dans les sociétés d'état au canada**, revue finance contrôle stratégie, volume 07, juin 2004.

2. Christelle richard, robert reix, **contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes**, revue de la comptabilité contrôle et audit , tome8 ,vol1, 2002.
 3. Commission nationale de gouvernance d'entreprise, code marocain, **bonne pratique de gouvernance d'entreprise**, CGEM, mars 2008.
 4. Fatiha daoud , Elmoubarek mohamed , **l'audit du management du risque au sein de l'entreprise publique algérienne (E.P.E)**, revue ELMISKHAT en économie, développement et droit , vol n° 03, 2016.
- Conference:**
5. Héla gharbi, **vers une nouvelle typologie de l'enracinement des dirigeants**, 13eme conférence de l'aims, normandie, vallé de seine, 2,3 et 4juin 2004.
 6. marine portal, **les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes public**, revue comptabilité, contrôle et audit , tome 17, vol 1, 2011.
 7. OECD, **Principles of Corporate Governance**, 1999.
 8. Patricia charlety, **le gouvernement d'entreprise : évolution en France depuis le rapport de Vienot 1995**, revue d'économie financière, n°63, 2001.
 9. Pigé benoit, **enracinement des dirigeants et richesse des actionnaires** , finance contrôle stratégie, vol1, n°3,septembre,1998.
 10. Rapport bouton, **pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées**, AEP, MEDEF, AGREF, France , septembre 2002.
 11. **Report of the committee on, the financial Aspects of corporate governance**, printed in Britain by burgess, 1decembre1992.
 12. Riadh manita, **la qualité de l'audit externe : proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit** , revue de management, vol11, 2009.

These :

1. Mohamed ELMOUBAREK, contrôle de la gestion financière publique en Algérie, Thèse de doctorat, Université Djillali Liabes, Année universitaire 2008-2009.

Code :

2. Commission gouvernementale, **code allemand de gouvernement d'entreprise**, 14 juin 2007 .

الملاحق

الملاحق :

الملحق رقم 01: الاستبيان باللغة العربية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الجيلالي ليايس سيدي بلعباس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



استبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

سيدي (ة) الكريم (ة):

في إطار انجاز أطروحة دكتوراه الموسومة بجودة التدقيق الخارجي و آليات حوكمة المؤسسات، يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان لمعرفة آرائكم حول أثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات.

ونظرا لما لديكم من خبرة وممارسة تتعلق بموضوعنا نرجو مشاركتكم في الإجابة على هذا الاستبيان من أجل أن نتضح لنا الرؤية حول الموضوع.

كما نشكركم على الوقت الذي منحتموه لنا للإجابة على هذا الاستبيان ونعلمكم أن إجاباتكم تستعمل لغرض البحث العلمي وأنها ستحظى بالسرية التامة.

شكرا لكم على حسن تعاونكم

(1) معلومات شخصية

الجنس	☐ ذكر	☐ أنثى		
العمر	☐ أقل من 30 سنة	☐ من 30 إلى 45 سنة	☐ من 45 سنة فما فوق	☐
المؤهل العلمي	☐ ليسانس	☐ ماستر	☐ ماجيستر	☐ دكتوراه
الخبرة المهنية	☐ أقل من 5 سنوات	☐ من 5 إلى 10 سنوات	☐ من 10 سنوات إلى 15 سنة	☐ 15 سنة فما فوق
الوظيفة	☐ مدير عام	☐ مدير المحاسبة والمالية	☐ مدير التدقيق الداخلي	☐ مدقق داخلي

(2) خصائص ومميزات الشركة

اسم الشركة				
طبيعة ملكية الشركة	☐ عمومية	☐ خاصة		
نشاط الشركة	☐ صناعي	☐ تجاري	☐ خدماتي	☐ مختلط

I. مجلس الإدارة

الرمز	العبارات	نعم	لا	لا أبدى رأي
C1	يتم تعيين مجلس الإدارة على أساس الخبرة والكفاءة.			
C2	يقوم مجلس الإدارة بتحديد الأهداف ووضع الخطط الاستراتيجية.			
C3	يقوم مجلس الإدارة بفحص الموازنات السنوية المقدمة من قبل الإدارة.			
C4	يتأكد مجلس الإدارة من تطبيق واحترام قواعد ومبادئ الحوكمة.			
C5	يقوم مجلس الإدارة بتزويد المساهمين بالمعلومات في الوقت المناسب.			
C6	يعمل مجلس الإدارة على توفير الاستقلالية التامة للمدقق الخارجي.			

II. التدقيق الداخلي

الرقم	العبارات	نعم	لا	لا أبدي رأي
A1	يتم تعيين المدقق الداخلي على أساس التخصص والخبرة.			
A2	يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من احترام الإجراءات المتفق عليها من قبل مجلس الإدارة.			
A3	يقوم المدقق الداخلي بإتباع مخطط واضح عند القيام بمهمة التدقيق.			
A4	يقوم المدقق الداخلي بتقييم تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة.			
A5	استشارة المدقق الداخلي في القرارات الهامة			
A6	المشاركة في وضع الحلول والوصايا لحل الأزمات			
A7	يقوم المدقق الداخلي بالكشف عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية في التقرير.			
A8	يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار ملاحظات المدقق الخارجي.			

III. نظام الرقابة الداخلية

الرقم	العبارات	نعم	لا	لا أبدي رأي
S1	تتوفر المؤسسة على هيكل تنظيمي كفاء يسمح لها بمراقبة وتتبع أعمال الإدارة.			
S2	يتوفر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة على مختلف الإجراءات الداخلية للمؤسسة.			
S3	يتميز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بالدقة والموضوعية.			

S4	تقوم المؤسسة باستخدام أنظمة الكترونية حديثة لحماية سجلاتها وملفاتها.		
S5	تتوفر المؤسسة على نظام محاسبي سليم يحقق لها الضبط المحاسبي		
S6	تقوم المؤسسة محل التدقيق باستخدام الموازنات التقديرية من أجل تحديد الانحرافات وتصحيحها.		

IV. جودة التدقيق الخارجي

الرمز	العبارات	نعم	لا	لا أبدي رأي
Q1	خصائص مكتب التدقيق			
Q11	يتم اختيار أفراد المكتب على أساس المؤهل العلمي والخبرة			
Q12	يتم التأكد من أن عملية التدقيق تتم وفق المعايير المتفق عليها			
Q13	يشارك أفراد مكتب التدقيق في البرامج التي تقوم بتنظيمها الهيئات المهنية			
Q2	خصائص عملية التدقيق الخارجي			
Q21	يتم استخدام الأساليب الإحصائية في عملية التدقيق الخارجي.			
Q22	لا يتم الانحياز لأي طرف عند عملية التدقيق.			
Q23	التأكد من عدم وجود عوامل أو أسباب قد تهدد استمرارية نشاط المؤسسة			
Q3	مهام المدقق الخارجي			
Q31	التعرف على البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة			
Q32	التأكد من تطبيق الإجراءات المتعارف عليها في النظام الداخلي			

			للمؤسسة	
			التأكد من أن التسجيلات المحاسبية تمت وفق القوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	Q33
			يقوم بتوضيح الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية	Q34
			كتابة تقرير حول الأخطار المحتملة للمؤسسة	Q35
			الرقابة على جودة التدقيق الخارجي	Q4
			يقوم مكتب التدقيق بالتأكد من جودة الخدمة المقدمة	Q41
			إشراف الهيئات المهنية على مكاتب التدقيق يرفع من جودة الخدمة المقدمة.	Q42

أشكركم بكل تواضع على إجاباتكم وعلى وقتكم

الملحق رقم 02: الاستبيان 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



Questionnaire

Monsieur, Madame,

*Dans le cadre de préparation de thèse de doctorat dont le thème est « **l'impact de la qualité d'audit externe sur les mécanismes de gouvernance des entreprises** », nous avons l'honneur de vous soumettre ce questionnaire traitant ledit thème afin de pouvoir connaître les facteurs impactant la qualité de l'audit externe sur la gouvernance des entreprises.*

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 l'impact de l'audit externe sur la gouvernance de l'entreprise algérienne.

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 30 à 45 ans ☐	plus de 45 ans ☐	
Diplôme	Licence ☐	Master ☐	Magister ☐	Doctorat ☐
Années d'expérience	moins de 5ans ☐	de 5 à 10 ans ☐	de 10 à 15 ans ☐	15 ans plus ☐
Fonction	Directeur général	Directeur Comptabilité et Finances ☐	Directeur Audit Interne ☐	Auditeur interne ☐

Caractéristique de l'entreprise :

Nom de l'entreprise				
Propriété	Publique	Privée ☐		
Domaine	industriel	Commercial ☐	prestation services ☐	mixte ☐

I. Conseil d'administration

Code	Phrase	Oui	Non	Ne se prononce pas
C1	Le conseil d'administration est nommé sur la base de son expérience et de ses compétences.			
C2	Le conseil d'administration établit des objectifs et des plans stratégiques.			
C3	Le conseil d'administration examine les budgets annuels présentés par l'administration.			
C4	Le conseil d'administration veille à ce que les règles et les principes de gouvernance soient respectés.			
C5	Le conseil d'administration doit fournir aux actionnaires des			

	informations en temps opportun.			
C6	Le conseil d'administration doit assurer une indépendance totale à l'auditeur externe.			

II. Audit interne

Code	Phrase	Oui	Non	Ne se prononce pas
A1	L'auditeur interne est nommé en fonction de sa spécialité et de son expérience.			
A2	L'auditeur interne évalue le système de contrôle interne et s'assure que les procédures approuvées par le conseil d'administration sont respectées.			
A3	L'auditeur interne suit un plan clair lors de la réalisation de sa mission.			
A4	L'auditeur interne évalue l'application des principes de gouvernance par les entreprises.			
A5	Consulter l'auditeur interne pour les décisions importantes.			
A6	Participer à l'élaboration des solutions et à la résolution de crises.			
A7	L'auditeur interne doit révéler les erreurs et irrégularités importantes dans son rapport.			
A8	L'auditeur interne tient compte des observations de l'auditeur externe.			

III. Système du contrôle interne

Code	Phrase	Oui	Non	Ne se prononce pas
S1	L'entreprise possède une structure organisationnelle efficace, lui permettant de surveiller et de suivre le travail de l'administration.			
S2	Le système du contrôle interne de l'entreprise contient les différentes procédures internes de l'entreprise.			
S3	Le système du contrôle interne de l'entreprise est précis et objectif.			
S4	L'entreprise utilise des systèmes électroniques modernes pour protéger ses fichiers et ses archives.			
S5	L'entreprise dispose d'un système de comptabilité solide			
S6	L'entreprise effectue des budgets d'estimation afin d'identifier et corriger les écarts.			

IV. Qualité de l'audit externe

Code	Phrase	Oui	Non	Ne se prononce pas
Q1	Caractéristique du bureau d'audit			
Q11	Les membres du bureau sont sélectionnés sur la base de leur qualification scientifique et leur expérience.			
Q12	S'assurer que le processus d'audit est conforme aux normes d'audit.			

Q13	Les membres du bureau participent aux programmes organisés par les organismes professionnels			
Q2	Caractéristiques de l'opération d'audit externe			
Q21	Les méthodes statistiques sont utilisées dans le processus d'audit externe.			
Q22	Aucune partie n'est alignée lors du processus de la mission d'audit.			
Q23	S'assurer qu'il n'y a pas de facteurs ou de raisons pouvant menacer la durabilité de l'activité de l'entreprise.			
Q3	Missions de l'auditeur externe			
Q31	Identifier l'environnement interne et externe de l'entreprise.			
Q31	S'assurer de l'application des procédures reconnues dans le règlement intérieur de l'entreprise.			
Q33	S'assurer que les écritures comptables sont effectuées selon les principes de comptabilité généralement reconnus.			
Q34	Il explique les erreurs et irrégularités commises dans les états financiers.			
Q35	Rédiger un rapport sur les dangers potentiels de l'entreprise			
Q4	Contrôle de la qualité de l'audit externe			
Q41	Le bureau d'audit vérifie la qualité du service fourni			
Q42	La supervision des organismes professionnels sur les bureaux d'audit accroît la qualité du service fourni.			

Nous vous remercions humblement pour vos réponses et pour le temps que vous y avez consacré

ملحق 03: صدق الاتساق الداخلي بين العبارات

مجلس الإدارة	يعمل مجلس الإدارة على توفير الاستقلالية التامة للمدقق الخارجي.	يقوم مجلس الإدارة بتزويد المساهمين بالمعلومات في الوقت المناسب.	يتأكد مجلس الإدارة من تطبيق واحترام قواعد ومبادئ الحوكمة.	يقوم مجلس الإدارة بفحص الموازنات السنوية المقدمة من قبل الإدارة	يقوم مجلس الإدارة بتحديد الأهداف ووضع الخطط الاستراتيجية.	يتم تعيين مجلس الإدارة على أساس الخبرة والكفاءة.		
يتم تعيين مجلس الإدارة على أساس الخبرة والكفاءة.	Corrélation de Pearson	1	,385**	,095	-,085	-,007	,083	,414**
	Sig. (bilatérale)		,006	,513	,557	,962	,564	,003
	N	50	50	50	50	50	50	50
يقوم مجلس الإدارة بتحديد الأهداف ووضع الخطط الاستراتيجية.	Corrélation de Pearson	,385**	1	,367**	,180	,283*	,477**	,615**
	Sig. (bilatérale)	,006		,009	,211	,046	,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50
يقوم مجلس الإدارة بفحص الموازنات السنوية المقدمة من قبل الإدارة	Corrélation de Pearson	,095	,367**	1	,609**	,760**	,630**	,849**
	Sig. (bilatérale)	,513	,009		,000	,000	,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50
يتأكد مجلس الإدارة من تطبيق واحترام قواعد ومبادئ الحوكمة.	Corrélation de Pearson	-,085	,180	,609**	1	,617**	,396**	,660**
	Sig. (bilatérale)	,557	,211	,000		,000	,004	,000

	N	50	50	50	50	50	50	50
يقوم مجلس الإدارة بتزويد المساهمين بالمعلومات في الوقت المناسب.	Corrélation de Pearson	-,007	,283*	,760**	,617**	1	,511**	,724**
	Sig. (bilatérale)	,962	,046	,000	,000		,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50
يعمل مجلس الإدارة على توفير الاستقلالية التامة للمدقق الخارجي.	Corrélation de Pearson	,083	,477**	,630**	,396**	,511**	1	,676**
	Sig. (bilatérale)	,564	,000	,000	,004	,000		,000
	N	50	50	50	50	50	50	50
مجلس الادارة	Corrélation de Pearson	,414**	,615**	,849**	,660**	,724**	,676**	1
	Sig. (bilatérale)	,003	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	50	50	50	50	50	50	50
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).								
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).								

التدقيق الداخلي	يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار ملاحظات المدقق الخارجي.	يقوم المدقق الداخلي بالكشف عن الأخطاء و المخالفات الجوهرية في التقرير.	المشاركة في وضع الحلول و الوصايا لحل الأزمات	استشارة المدقق الداخلي في القرارات الهامة	يقوم المدقق الداخلي بتقييم تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة.	يقوم المدقق الداخلي باتباع مخطط واضح عند القيام بمهمة التدقيق.	يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية و التأكد من احترام الإجراءات المتفق عليها من قبل مجلس الإدارة.	يتم تعيين المدقق الداخلي على أساس التخصص و الخبرة.		
يتم تعيين المدقق الداخلي على أساس التخصص و الخبرة.	Corrélation de Pearson	1	-,062	,567**	,323*	,377**	,392**	,342*	-,157	,603**
	Sig. (bilatérale)		,667	,000	,022	,007	,005	,015	,277	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50
يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية و التأكد من احترام الإجراءات المتفق عليها من قبل مجلس الإدارة.	Corrélation de Pearson	-,062	1	,078	,303*	-,082	-,015	,161	,430**	,314*
	Sig. (bilatérale)	,667		,591	,032	,571	,916	,264	,002	,026
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50
يقوم المدقق الداخلي باتباع مخطط واضح عند القيام بمهمة التدقيق.	Corrélation de Pearson	,567**	,078	1	,528**	,272	,242	,222	-,167	,554**
	Sig. (bilatérale)	,000	,591		,000	,056	,090	,122	,247	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50
يقوم المدقق الداخلي بتقييم تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة.	Corrélation de Pearson	,323*	,303*	,528**	1	,284*	,120	,210	,136	,576**
	Sig. (bilatérale)	,022	,032	,000		,046	,408	,144	,348	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50
استشارة المدقق الداخلي في القرارات الهامة	Corrélation de Pearson	,377**	-,082	,272	,284*	1	,555**	,430**	,167	,731**
	Sig. (bilatérale)	,007	,571	,056	,046		,000	,002	,247	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50

المشاركة في وضع الحلول و الوصايا لحل الأزمات	Corrélation de Pearson	,392**	-,015	,242	,120	,555**	1	,166	-,039	,608**
	Sig. (bilatérale)	,005	,916	,090	,408	,000		,250	,786	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50
يقوم المدقق الداخلي بالكشف عن الأخطاء و المخالفات الجوهرية في التقرير.	Corrélation de Pearson	,342*	,161	,222	,210	,430**	,166	1	,635**	,659**
	Sig. (bilatérale)	,015	,264	,122	,144	,002	,250		,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50
يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار ملاحظات المدقق الخارجي.	Corrélation de Pearson	-,157	,430**	-,167	,136	,167	-,039	,635**	1	,403**
	Sig. (bilatérale)	,277	,002	,247	,348	,247	,786	,000		,004
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50
التدقيق الداخلي	Corrélation de Pearson	,603**	,314*	,554**	,576**	,731**	,608**	,659**	,403**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,026	,000	,000	,000	,000	,000	,004	
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).										
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).										

نظام الرقابة الداخلية	تقوم المؤسسة محل التدقيق باستخدام الموازنات التقديرية من أجل تحديد الانحرافات و تصحيحها.	تتوفر المؤسسة على نظام محاسبي سليم يحقق لها الضبط المحاسبي	تقوم المؤسسة باستخدام أنظمة الكترونية حديثة لحماية سجلاتها و ملفاتها.	يتميز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بالدقة و الموضوعية.	يتوفر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة على مختلف الإجراءات الداخلية للمؤسسة.	تتوفر المؤسسة على هيكل تنظيمي كفء يسمح لها بمراقبة و تتبع أعمال الإدارة.
639**	147	126	492**	-013	364**	1
000	307	385	000	930	009	
50	50	50	50	50	50	50
509**	287*	245	-129	492**	1	364**
000	043	087	371	000	009	
50	50	50	50	50	50	50
336*	053	045	-044	1	492**	-013
017	715	755	763		000	930
50	50	50	50	50	50	50
617**	-044	302*	1	-044	-129	492**
000	763	033		763	371	000
50	50	50	50	50	50	50
675**	529**	1	302*	045	245	126

الضبط المحاسبي	Sig. (bilatérale)	,385	,087	,755	,033		,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50
تقوم المؤسسة محل التدقيق باستخدام الموازنات التقديرية من أجل تحديد الانحرافات و تصحيحها.	Corrélation de Pearson	,147	,287*	,053	-,044	,529**	1	,519**
	Sig. (bilatérale)	,307	,043	,715	,763	,000		,000
	N	50	50	50	50	50	50	50
نظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	,639**	,509**	,336*	,617**	,675**	,519**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,017	,000	,000	,000	
	N	50	50	50	50	50	50	50
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).								
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).								

جودة التدقيق الخارجي	إشراف الهيئات المهنية على مكاتب التدقيق يرفع من جودة الخدمة المقدمة.	يقوم مكتب التدقيق بالتأكد من جودة الخدمة المقدمة للمؤسسة	كتابة تقرير حول الأخطار المحتملة للمؤسسة	يقوم بتوضيح الأخطاء و المخالفات الموجودة في القوائم المالية	التأكد من أن التسجيلات المحاسبية تمت وفق القوانين و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	التأكد من تطبيق الإجراءات المتعارف عليها في النظام الداخلي للمؤسسة	التعرف على البيئة الداخلية و الخارجية للمؤسسة	التأكد من عدم وجود عوامل أو أسباب قد تهدد استمرارية نشاط المؤسسة	لا يتم الانحياز لأي طرف عند عملية التدقيق.	يتم استخدام الأساليب الإحصائية في عملية التدقيق الخارجي.	يشارك أفراد مكتب التدقيق في البرامج التي تقوم بتنظيمها الهيئات المهنية	يتم التأكد من أن عملية التدقيق تتم وفق المعايير المتفق عليها	يتم اختيار أفراد المكتب على أساس المؤهل العلمي و الخبرة		
,567**	-,157	,129	-,146	-,118	,275	,266	,597**	,332*	,129	,176	,249	,380**	1	Corrélation de Pearson	يتم اختيار أفراد المكتب على

أساس المؤهل العلمي و الخبرة	Sig. (bilatérale)		,007	,082	,223	,372	,019	,000	,062	,054	,415	,312	,371	,275	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
يتم التأكد من أن عملية التدقيق تتم وفق المعايير المتفق عليها	Corrélation de Pearson	,380**	1	,356*	-,157	-,164	,091	,478**	,075	,007	,329*	,407**	,250	,075	,495**
	Sig. (bilatérale)	,007		,011	,275	,254	,531	,000	,606	,963	,020	,003	,080	,606	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
يشارك أفراد مكتب التدقيق في البرامج التي تقوم بتنظيمها الهيئات المهنية	Corrélation de Pearson	,249	,356*	1	-,257	,353*	-,134	,091	-,093	-,134	,051	,139	,145	-,093	,290*
	Sig. (bilatérale)	,082	,011		,071	,012	,354	,531	,519	,354	,724	,335	,316	,519	,041
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
يتم استخدام الأساليب الإحصائية في عملية التدقيق الخارجي.	Corrélation de Pearson	,176	-,157	-,257	1	,410**	,325*	,326*	,319*	,325*	-,118	-,146	,180	,319*	,446**
	Sig. (bilatérale)	,223	,275	,071		,003	,021	,021	,024	,021	,416	,313	,210	,024	,001
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
لا يتم الانحياز لأي طرف عند عملية التدقيق.	Corrélation de Pearson	,129	-,164	,353*	,410**	1	,390**	,234	,331*	,331*	-,091	-,113	-,067	-,169	,317*
	Sig. (bilatérale)	,372	,254	,012	,003		,005	,102	,019	,019	,528	,435	,645	,241	,025
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50

التأكد من عدم وجود عوامل أو أسباب قد تهدد استمرارية نشاط المؤسسة	Corrélation de Pearson	,332*	,091	-,134	,325*	,390**	1	,526**	,628**	,921**	,138	,087	-,119	-,037	,440**
	Sig. (bilatérale)	,019	,531	,354	,021	,005		,000	,000	,000	,341	,549	,409	,801	,001
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
التعرف على البيئة الداخلية و الخارجية للمؤسسة	Corrélation de Pearson	,597**	,478**	,091	,326*	,234	,526**	1	,696**	,602**	,289*	,358*	,081	-,108	,649**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,531	,021	,102	,000		,000	,000	,041	,011	,576	,457	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
التأكد من تطبيق الإجراءات المتعارف عليها في النظام الداخلي للمؤسسة	Corrélation de Pearson	,266	,075	-,093	,319*	,331*	,628**	,696**	1	,711**	,351*	,434**	-,083	-,054	,454**
	Sig. (bilatérale)	,062	,606	,519	,024	,019	,000	,000		,000	,012	,002	,566	,707	,001
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
التأكد من أن التسجيلات المحاسبية تمت وفق القوانين و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	Corrélation de Pearson	,275	,007	-,134	,325*	,331*	,921**	,602**	,711**	1	,340*	,254	-,056	-,037	,458**
	Sig. (bilatérale)	,054	,963	,354	,021	,019	,000	,000	,000		,016	,075	,700	,801	,001
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
يقوم بتوضيح الأخطاء و المخالفات الموجودة في	Corrélation de Pearson	-,118	,329*	,051	-,118	-,091	,138	,289*	,351*	,340*	1	,808**	,209	,137	,299*
	Sig. (bilatérale)	,415	,020	,724	,416	,528	,341	,041	,012	,016		,000	,145	,343	,035

القوائم المالية	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
كتابة تقرير حول الأخطار المحتملة للمؤسسة	Corrélation de Pearson	-,146	,407**	,139	-,146	-,113	,087	,358*	,434**	,254	,808**	1	,124	,081	,263
	Sig. (bilatérale)	,312	,003	,335	,313	,435	,549	,011	,002	,075	,000		,391	,575	,065
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
يقوم مكتب التدقيق بالتأكد من جودة الخدمة المقدمة	Corrélation de Pearson	,129	,250	,145	,180	-,067	-,119	,081	-,083	-,056	,209	,124	1	,789**	,674**
	Sig. (bilatérale)	,371	,080	,316	,210	,645	,409	,576	,566	,700	,145	,391		,000	,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
إشراف الهيئات المهنية على مكاتب التدقيق يرفع من جودة الخدمة المقدمة.	Corrélation de Pearson	-,157	,075	-,093	,319*	-,169	-,037	-,108	-,054	-,037	,137	,081	,789**	1	,483**
	Sig. (bilatérale)	,275	,606	,519	,024	,241	,801	,457	,707	,801	,343	,575	,000		,000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
جودة التدقيق الخارجي	Corrélation de Pearson	,567**	,495**	,290*	,446**	,317*	,440**	,649**	,454**	,458**	,299*	,263	,674**	,483**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,041	,001	,025	,001	,000	,001	,001	,035	,065	,000	,000	
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

ملحق رقم 04: قيمة معامل ألفا كرونباخ

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	50	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	50	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,721	33

ملحق رقم 05: خصائص عينة الدراسة

		Effectif	N % colonne
الجنس	ذكر	37	74,0%
	انثى	13	26,0%
العمر	أقل من 30 سنة	4	8,0%
	من 30 إلى 45 سنة	22	44,0%
	سنة فما فوق 45	24	48,0%
المؤهل العلمي	ليسانس	18	36,0%
	ماستر	17	34,0%
	ماجستير	11	22,0%
	دكتوراه	4	8,0%

الوظيفة	مدير عام	15	30,0%
	مدير المحاسبة و المالية	18	36,0%
	مدقق داخلي	17	34,0%
الخبرة المهنية	من 05 سنوات إلى 10 سنوات	2	4,0%
	من 10 سنوات إلى 15 سنة	21	42,0%
	سنة فما فوق 15	27	54,0%
ملكية المؤسسة	عمومية	24	48,0%
	خاصة	26	52,0%
نشاط الشركة	انتاجي	22	44,0%
	تجاري	14	28,0%
	خدمي	10	20,0%
	مختلط	4	8,0%

ملحق رقم 06: المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعينة الدراسة

1- مجلس الإدارة

نعم	لا أبدي رأي	لا		
40	7	3	Effectif	يتم تعيين مجلس الإدارة على أساس الخبرة و الكفاءة.
80,0%	14,0%	6,0%	N % ligne	
42	7	1	Effectif	يقوم مجلس الإدارة بتحديد الأهداف ووضع الخطط الإستراتيجية.
84,0%	14,0%	2,0%	N % ligne	
43	4	3	Effectif	يقوم مجلس الإدارة بفحص الموازنات السنوية المقدمة من قبل الإدارة
86,0%	8,0%	6,0%	N % ligne	
39	10	1	Effectif	يتأكد مجلس الإدارة من تطبيق و احترام قواعد و مبادئ الحوكمة.
78,0%	20,0%	2,0%	N % ligne	
43	6	1	Effectif	يقوم مجلس الإدارة بتزويد المساهمين

بالمعلومات في الوقت المناسب.	N % ligne	2,0%	12,0%	86,0%
يعمل مجلس الإدارة على توفير	Effectif	0	5	45
الاستقلالية التامة للمدقق الخارجي.	N % ligne	0,0%	10,0%	90,0%

Statistiques descriptives ^a					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
يقوم مجلس الإدارة بتحديد الأهداف ووضع الخطط الإستراتيجية.	24	1	3	2,75	,532
يقوم مجلس الإدارة بفحص الموازنات السنوية المقدمة من قبل الإدارة	24	1	3	2,67	,702
يتأكد مجلس الإدارة من تطبيق و احترام قواعد و مبادئ الحوكمة.	24	1	3	2,58	,584
يقوم مجلس الإدارة بتزويد المساهمين بالمعلومات في الوقت المناسب.	24	1	3	2,67	,565
يعمل مجلس الإدارة على توفير الاستقلالية التامة للمدقق الخارجي.	24	2	3	2,79	,415
N valide (liste)	24				
a. عمومية = المؤسسة ملكية.					

Statistiques descriptives ^a					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
الأهداف بتحديد الإدارة مجلس يقوم الإستراتيجية الخطط ووضع.	26	2	3	2,88	,326
الموازنات بفحص الإدارة مجلس يقوم الإدارة قبل من المقدمة السنوية	26	2	3	2,92	,272
احترام و تطبيق من الإدارة مجلس يتأكد الحوكمة مبادئ و قواعد.	26	2	3	2,92	,272
المساهمين بتزويد الإدارة مجلس يقوم المناسب الوقت في بالمعلومات.	26	3	3	3,00	,000

توفير على الإدارة مجلس يعمل الخارجي للمدقق التامة الاستقلالية.	26	3	3	3,00	,000
N valide (liste)	26				
خاصة = المؤسسة ملكية a.					

2- محور التدقيق الداخلي

		لا	لا أبدي رأي	نعم
يتم تعيين المدقق الداخلي على أساس التخصص و الخبرة.	Effectif	4	4	42
	N % ligne	8,0%	8,0%	84,0%
يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية و التأكد من احترام الإجراءات المتفق عليهما من قبل مجلس الإدارة.	Effectif	3	2	45
	N % ligne	6,0%	4,0%	90,0%
يقوم المدقق الداخلي باتباع مخطط واضح عند القيام بمهمة التدقيق.	Effectif	0	8	42
	N % ligne	0,0%	16,0%	84,0%
يقوم المدقق الداخلي بتقييم تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة.	Effectif	1	12	37
	N % ligne	2,0%	24,0%	74,0%
استشارة المدقق الداخلي في القرارات الهامة	Effectif	13	10	27
	N % ligne	26,0%	20,0%	54,0%
المشاركة في وضع الحلول و الوصايا لحل الأزمات	Effectif	11	5	34
	N % ligne	22,0%	10,0%	68,0%
يقوم المدقق الداخلي بالكشف عن الأخطاء و المخالفات الجوهرية في التقرير.	Effectif	2	8	40
	N % ligne	4,0%	16,0%	80,0%
يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار ملاحظات المدقق الخارجي.	Effectif	4	3	43
	N % ligne	8,0%	6,0%	86,0%

Statistiques descriptives ^a					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
يتم تعيين المدقق الداخلي على أساس الخبرة و الكفاءة.	24	1	3	2,58	,776
يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية و التأكد من احترام الإجراءات المتفق عليها من قبل مجلس الإدارة.	24	2	3	2,96	,204
يقوم المدقق الداخلي بتقييم تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة.	24	2	3	2,71	,464
استشارة المدقق الداخلي في القرارات الهامة	24	1	3	2,25	,897
المشاركة في وضع الحلول و التوصايا لحل الأزمات	24	1	3	2,50	,834
يقوم المدقق الداخلي بالكشف عن الأخطاء ولمخالفات الجوهرية في التقرير.	24	2	3	2,83	,381
يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار ملاحظات المدقق الخارجي.	24	2	3	2,96	,204
N valide (liste)	24				
عمومية = المؤسسة ملكية a.					

Statistiques descriptives ^a					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
يتم تعيين المدقق الداخلي على أساس الخبرة و الكفاءة.	26	2	3	2,92	,272
يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية و التأكد من احترام الإجراءات المتفق عليها من قبل مجلس الإدارة.	26	1	3	2,73	,667
يقوم المدقق الداخلي بتقييم تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة.	26	1	3	2,73	,533
استشارة المدقق الداخلي في القرارات الهامة	26	1	3	2,31	,838

المشاركة في وضع الحلول و الوصايا لحل الأزمات	26	1	3	2,42	,857
يقوم المدقق الداخلي بالكشف عن الأخطاء و المخالفات الجوهرية في التقرير.	26	1	3	2,69	,618
يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار ملاحظات المدقق الخارجي.	26	1	3	2,62	,752
N valide (liste)	26				
خاصة = المؤسسة ملكية a.					

3-محور نظام الرقابة الداخلية

		لا	لا أبدي رأي	نعم
تتوفر المؤسسة على هيكل تنظيمي كفاء يسمح لها بمراقبة و تتبع أعمال الإدارة.	Effectif	0	9	41
	N % ligne	0,0%	18,0%	82,0%
يتوفر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة على مختلف الإجراءات الداخلية للمؤسسة.	Effectif	0	5	45
	N % ligne	0,0%	10,0%	90,0%
يتميز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بالدقة و الموضوعية.	Effectif	0	6	44
	N % ligne	0,0%	12,0%	88,0%
تقوم المؤسسة باستخدام أنظمة الكترونية حديثة لحماية سجلاتها و ملفاتها.	Effectif	5	2	43
	N % ligne	10,0%	4,0%	86,0%
تتوفر المؤسسة على نظام محاسبي سليم يحقق لها الضبط المحاسبي	Effectif	1	4	45
	N % ligne	2,0%	8,0%	90,0%
تقوم المؤسسة محل التدقيق باستخدام الموازنات التقديرية من أجل تحديد الانحرافات و تصحيحها.	Effectif	0	6	44
	N % ligne	0,0%	12,0%	88,0%

Statistiques descriptives ^a					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
تتوفر المؤسسة على هيكل تنظيمي كفاء يسمح لها بمراقبة و تتبع أعمال الإدارة.	24	2	3	2,75	,442
يتوفر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة على مختلف الإجراءات الداخلية للمؤسسة.	24	2	3	2,96	,204
يتميز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بالدقة و الموضوعية.	24	2	3	2,83	,381
تقوم المؤسسة باستخدام أنظمة الكترونية حديثه لحماية سجلاتها و ملفاتها.	24	1	3	2,58	,776
تتوفر المؤسسة على نظام محاسبي سليم يحقق لها الضبط المحاسبي	24	2	3	2,96	,204
تقوم المؤسسة محل التدقيق باستخدام الموازنات التقديرية من أجل تحديد الانحرافات و تصحيحها.	24	2	3	2,96	,204
N valide (liste)	24				
a. عمومية = المؤسسة ملكية					

Statistiques descriptives ^a					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
تتوفر المؤسسة على هيكل تنظيمي كفاء يسمح لها بمراقبة و تتبع أعمال الإدارة.	26	2	3	2,88	,326
يتوفر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة على مختلف الإجراءات الداخلية للمؤسسة.	26	2	3	2,85	,368
يتميز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بالدقة و الموضوعية.	26	2	3	2,92	,272
تقوم المؤسسة باستخدام أنظمة الكترونية حديثه لحماية سجلاتها و ملفاتها.	26	1	3	2,92	,392
تتوفر المؤسسة على نظام محاسبي سليم يحقق لها الضبط المحاسبي	26	1	3	2,81	,491

تقوم المؤسسة محل التدقيق باستخدام الموازنات التقديرية من أجل تحديد الانحرافات و تصحيحها.	26	2	3	2,81	,402
N valide (liste)	26				
a. خاصة = المؤسسة ملكية					

3- محور جودة التدقيق الخارجي

		لا	لا أبدي رأي	نعم
يتم اختيار أفراد المكتب على أساس المؤهل العلمي و الخبرة	Effectif	6	8	36
	N % ligne	12,0%	16,0%	72,0%
يتم التأكد من أن عملية التدقيق تتم وفق المعايير المتفق عليها	Effectif	1	10	39
	N % ligne	2,0%	20,0%	78,0%
يشارك أفراد مكتب التدقيق في البرامج التي تقوم بتنظيمها الهيئات المهنية	Effectif	2	14	34
	N % ligne	4,0%	28,0%	68,0%
يتم استخدام الأساليب الإحصائية في عملية التدقيق الخارجي.	Effectif	4	10	36
	N % ligne	8,0%	20,0%	72,0%
لا يتم الانحياز لأي طرف عند عملية التدقيق.	Effectif	6	3	41
	N % ligne	12,0%	6,0%	82,0%
التأكد من عدم وجود عوامل أو أسباب قد تهدد استمرارية نشاط المؤسسة	Effectif	3	2	45
	N % ligne	6,0%	4,0%	90,0%
التعرف على البيئة الداخلية و الخارجية للمؤسسة	Effectif	2	9	39
	N % ligne	4,0%	18,0%	78,0%
التأكد من تطبيق الإجراءات المتعارف عليها في النظام الداخلي للمؤسسة	Effectif	2	5	43
	N % ligne	4,0%	10,0%	86,0%
التأكد من أن التسجيلات المحاسبية تمت	Effectif	3	2	45

وفق القوانين و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	N % ligne	6,0%	4,0%	90,0%
يقوم بتوضيح الأخطاء و المخالفات الموجودة في القوائم المالية	Effectif	0	2	48
	N % ligne	0,0%	4,0%	96,0%
كتابة تقرير حول الأخطار المحتملة للمؤسسة	Effectif	0	3	47
	N % ligne	0,0%	6,0%	94,0%
يقوم مكتب التدقيق بالتأكد من جودة الخدمة المقدمة	Effectif	4	10	36
	N % ligne	8,0%	20,0%	72,0%
إشراف الهيئات المهنية على مكاتب التدقيق يرفع من جودة الخدمة المقدمة.	Effectif	2	5	43
	N % ligne	4,0%	10,0%	86,0%

Statistiques descriptives ^a					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
يتم اختيار أفراد المكتب على أساس المؤهل العلمي و الخبرة	24	1	3	2,54	,779
يتم التأكد من أن عملية التدقيق تتم وفق المعايير المتفق عليها	24	2	3	2,71	,464
يشارك أفراد مكتب التدقيق في البرامج التي تقوم بتنظيمها الهيئات المهنية	24	2	3	2,67	,482
يتم استخدام الأساليب الإحصائية في عملية التدقيق الخارجي.	24	1	3	2,75	,608
لا يتم الانحياز لأي طرف عند عملية التدقيق.	24	2	3	2,96	,204
التأكد من عدم وجود عوامل أو أسباب قد تهدد استمرارية نشاط المؤسسة	24	2	3	2,96	,204
التعرف على البيئة الداخلية و الخارجية للمؤسسة	24	2	3	2,79	,415
التأكد من تطبيق الإجراءات المتعارف عليها في النظام الداخلي للمؤسسة	24	2	3	2,88	,338

التأكد من أن التسجيلات المحاسبية تمت وفق القوانين و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	24	3	3	3,00	,000
يقوم بتوضيح الأخطاء و المخالفات الموجودة في القوائم المالية	24	3	3	3,00	,000
كتابة تقرير حول الأخطار المحتملة للمؤسسة	24	2	3	2,96	,204
يقوم مكتب التدقيق بالتأكد من جودة الخدمة المقدمة	24	1	3	2,50	,722
إشراف الهيئات المهنية على مكاتب التدقيق يرفع من جودة الخدمة المقدمة.	24	1	3	2,71	,624
N valide (liste)	24				
عمومية = المؤسسة ملكية a.					

Statistiques descriptives ^a					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
يتم اختيار أفراد المكتب على أساس المؤهل العلمي و الخبرة	26	1	3	2,65	,629
يتم التأكد من أن عملية التدقيق تتم وفق المعايير المتفق عليها	26	1	3	2,81	,491
يشارك أفراد مكتب التدقيق في البرامج التي تقوم بتنظيمها الهيئات المهنية	26	1	3	2,62	,637
يتم استخدام الأساليب الإحصائية في عملية التدقيق الخارجي.	26	1	3	2,54	,647
لا يتم الانحياز لأي طرف عند عملية التدقيق.	26	1	3	2,46	,859
التأكد من عدم وجود عوامل أو أسباب قد تهدد استمرارية نشاط المؤسسة	26	1	3	2,73	,667
التعرف على البيئة الداخلية و الخارجية للمؤسسة	26	1	3	2,69	,618

التأكد من تطبيق الإجراءات المتعارف عليها في النظام الداخلي للمؤسسة	26	1	3	2,77	,587
التأكد من أن التسجيلات المحاسبية تمت وفق القوانين و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	26	1	3	2,69	,679
يقوم بتوضيح الأخطاء و المخالفات الموجودة في القوائم المالية	26	2	3	2,92	,272
كتابة تقرير حول الأخطار المحتملة للمؤسسة	26	2	3	2,92	,272
يقوم مكتب التدقيق بالتأكد من جودة الخدمة المقدمة	26	1	3	2,77	,514
إشراف الهيئات المهنية على مكاتب التدقيق يرفع من جودة الخدمة المقدمة.	26	2	3	2,92	,272
N valide (liste)	26				
a. خاصة = المؤسسة ملكية					

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
خصائص مكتب التدقيق	50	1,75	3,00	2,6900	,37985
خصائص عملية التدقيق الخارجي	50	1,80	3,00	2,7840	,29092
مهام المدقق الخارجي	50	1,80	3,00	2,8600	,31102
الرقابة على جودة التدقيق الخارجي	50	1,00	3,00	2,7300	,52693
جودة التدقيق الخارجي	50	2,26	3,00	2,7660	,22200
N valide (listwise)	50				

ملحق رقم 07: اختبار الفرضية الأولى

جدول تحليل التباين						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,050	1	,050	,944	,336 ^b
	Résidu	2,551	48	,053		
	Total	2,602	49			

a. Variable dépendante : مجلس الإدارة

b. Valeurs prédites : (constantes), جودة التدقيق الخارجي

ملحق رقم 08: اختبار الفرضية الثانية

اختبار الفرضية الرئيسية

Récapitulatif des modèles ^b						
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques	
					Variation de R-deux	Variation de F
1	,394 ^a	,155	,138	,28144	,155	8,812

Récapitulatif des modèles ^b				
Modèle	Changement dans les statistiques			Durbin-Watson
	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F	
1	1 ^a	48	,005	1,911

a. Valeurs prédites : (constantes), جودة التدقيق الخارجي

b. Variable dépendante : التدقيق الداخلي

ANOVA ^a						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,698	1	,698	8,812	,005 ^b
	Résidu	3,802	48	,079		
	Total	4,500	49			

a. Variable dépendante : التدقيق الداخلي

b. Valeurs prédites : (constantes), جودة التدقيق الخارجي

تقدير المعاملات						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,213	,503		2,414	,020
	جودة التدقيق الخارجي	,538	,181	,394	2,969	,005

a. Variable dépendante : التدقيق الداخلي



اختبار الفرضية الفرعية الأولى

ANOVA ^{a,b}						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,708	1	,708	7,796	,011 ^c
	Résidu	1,999	22	,091		
	Total	2,708	23			

a. Variable dépendante : التدقيق الداخلي

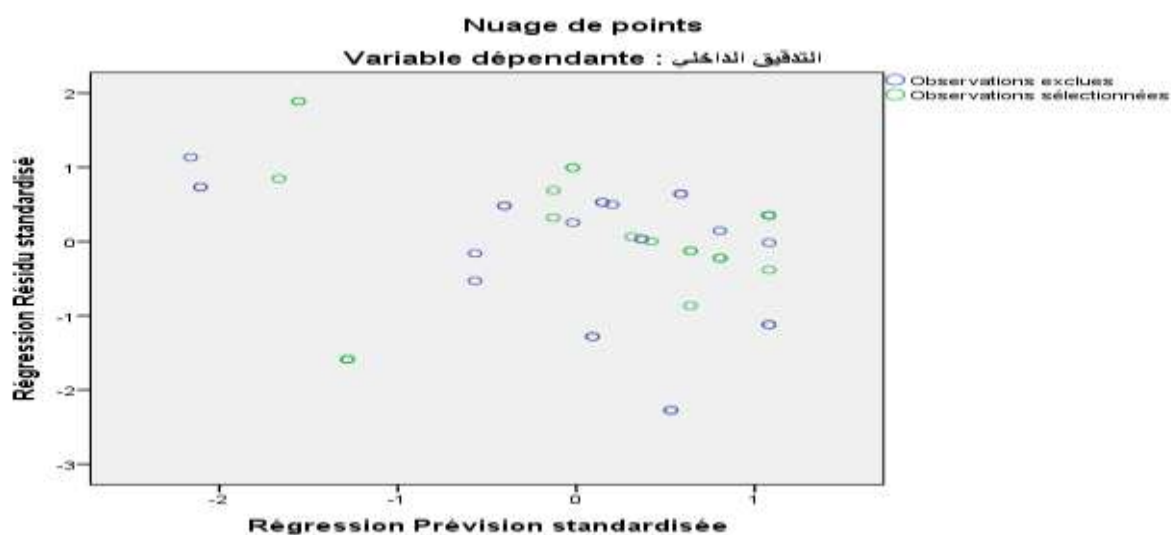
b. Sélection exclusive des observations pour lesquelles ملكية المؤسسة = عمومية

c. Valeurs prédites : (constantes), جودة التدقيق الخارجي

Coefficients ^{a,b}						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,579	,763		,759	,456
	جودة التدقيق الخارجي	,771	,276	,512	2,792	,011

a. Variable dépendante : التدقيق الداخلي

b. Sélection exclusive des observations pour lesquelles ملكية المؤسسة = عمومية



اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

ANOVA ^{a,b}						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,120	1	,120	1,719	,202 ^c
	Résidu	1,672	24	,070		
	Total	1,792	25			

a. Variable dépendante : التدقيق الداخلي

b. Sélection exclusive des observations pour lesquelles ملكية المؤسسة = خاصة

c. Valeurs prédites : (constantes), جودة التدقيق الخارجي

ملحق رقم 09: اختبار الفرضية الثالثة

اختبار الفرضية الرئيسية

ANOVA ^a						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,024	1	,024	,633	,430 ^b
	Résidu	1,829	48	,038		
	Total	1,853	49			

a. Variable dépendante : نظام الرقابة الداخلية

b. Valeurs prédites : (constantes), جودة التدقيق الخارجي

اختبار الفرضية الفرعية الأولى

ANOVA ^{a,b}						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,089	1	,089	2,539	,125 ^c
	Résidu	,768	22	,035		
	Total	,857	23			

a. Variable dépendante : نظام الرقابة الداخلية

b. Sélection exclusive des observations pour lesquelles ملكية المؤسسة = عمومية

c. Valeurs prédites : (constantes), جودة التدقيق الخارجي

اختبار الفرضية الفرعية الثانية

ANOVA ^{a,b}						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,006	1	,006	,156	,696 ^c
	Résidu	,987	24	,041		
	Total	,993	25			

a. Variable dépendante : نظام الرقابة الداخلية
b. Sélection exclusive des observations pour lesquelles ملكية المؤسسة = خاصة
c. Valeurs prédites : (constantes), جودة التدقيق الخارجي