جامعـة يحي فارس بالمديـة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة بعنوان:

اثر تطبيق حوكمة الشركات على رأي المدقق الخارجي

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة

إعداد الطالبتين :

- عاشوري فاطمة الزهراء
- مولاي مصطفى سميرة

إشراف الدكتور:

يرقي كريم

أعضاء لجنة التقييم :

حمادي نبيل	مقيما أستاذ التعليم العالي	جامعة المدية	**رئيسا**
يرقي كريم	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المدية	**مشرفا و مقرارا**
بوشنافة ميسوم	أستاذ مساعد (أ)	جامعة المدية	**عضوا ممتحنا**

السنة الجامعية: 2019-2020

جامعـة يحي فارس بالمديـة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة بعنوان:

اثر تطبيق حوكمة الشركات على رأي المدقق الخارجي

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة

إعداد الطالبتان:

- عاشوري فاطمة الزهراء
- مولاي مصطفى سميرة

إشراف الدكتور:

يرقي كريم

أعضاء لجنة المناقشة

حمادي نبيل	مقيما أستاذ التعليم العالي	جامعة المدية	**رئيسا**
يرقي كريم	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المدية	**مشرفا و مقرارا**
بوشنافة ميسوم	أستاذ مساعد (أ)	جامعة المدية	**عضوا ممتحنا**

السنة الجامعية: 2019-2020



شكر وتقدير

الحمد لله حمدا كثيرا على النعمة التي أتمها الله علينا ونشكره على توفيقه لنا والذي أمدنا بالعزيمة والصبر في إتمام هذا العمل ولقد حثنا على الشكر

كما نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا على انجاز هذا العمل وما واجهنا من صعوبات ونخص بالذكر الأستاذ المشرف " كريم يرقي " الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عونا لنا في إتمام هذا البحث.

ولا يفوتنا أن نشكر كل الأساتذة الذين قدموا لنا كل ما بوسعهم من دروس ونصائح وتوجيهات خلال فترة الدراسة.

وفي الأخير نتمنى لهم التوفيق في مسيرتهم المهنية

اهداء

إلى من قال فيهما الله عز وجل :

"واخفض لهما جناح الذل من الرحمة و قل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"

إلى من حملتني وهنا على وهن وسهرت بسهري وفرحت لفرحي واحتضنت الأحزان من أجل سعادتي ....إلى

حبيبتي أمي

إلى أبي الذي رباني على الأخلاق وغمرني بالعطف والحنان وكان لي السند والأمان، أطال الله في عمرك،ربي

إنه أحب النعم إلى قلبي فأسقه العافية بلا منتهى وأحفظه

إلى جدي وجدتي" اللهم أجعلهما ممن يقال هذه الجنة التي كنتم بها توعدون"

إلى شموع قلبي ك مروة-منال-عبد الرحمان

إلى براعم البيت: إيناس وسارة

إلى صديقتي التي رافقتني هذا العمل "سميرة"

إلى كل أفراد عائلتي فردا فردا

إلى كل من شاءت الأقدار أن تجمعني بهم حدائق الدراسة وتجعل منهم أشقاء

إلى كل من يتصفح المذكرة الآن

عاشوري فاطمة الزهراء

اهداء

بدأنا بأكثر من يد و قاسينا أكثر من هم و عانينا الكثير من الصعوبات و ها نحن اليوم و الحمد لله نطوي سهر الليالي و تعب الأيام و خلاصة مشوارنا بين دفتي هذا العمل المتواضع .

إلى الينبوع الذي لا يمل من العطاء و التي كانت لي نور وضياء ورمزا للصفاء، يا تمنيتي لي الهناء و يا من حكتي سعادتي بخيوط منسوجة من قلبك سأدين لك بالوفاء حتى الفناء إلى *والدتي العزيزة* حفظك الله.

إلى من سعى و شقى لأنعم بالراحة و الهناء إلى الذي لم يبخل بشئ من اجل دفعي إلى طريق النجاح إلى الذي علمني إن ارتقي سلم الحياة بحكمة و صبر إلى *والدي العزيز* حفظك الله.

إلى من حبهم يجري في عروقي و يلهج بذكراهم فؤادي إلى أخواتي و إخوتي.

إلى روح أخي الزكية و الطاهرة اسكنها الله فسيح جنانه"*نسيم*".

إلى صديقتي التي قاسمتني هذا العمل بكل حب و وفاء"*فاطمة الزهراء*".

إلى كل من علمونا حروفا من ذهب و كلمات من درر و عبارات من أسمى و أجلى عبارات العلم ، إلى من صاغوا لنا من علمهم حروفا و من فكرهم منارة إلى كل أساتذتنا الكرام

الى كل طلاب دفعة **2020** "محاسبة"

سميرة مولاي مصطفى

ملخص

تناولنا في هذه الدراسة تحليل والمناقشة تبين أثر حوكمة الشركات على رأي وأداء المدقق الخارجي، حيث تم التطرق في المبحث الأول للحوكمة من خلال عرض مفهوم الحوكمة وخصائصها وكذا المبادئ والتجارب والنظريات المفسرة لها، أما في المبحث الثاني تناولنا في المطلب الأول للتدقيق خارجي من خلال عرض مفهوم وأهداف وأهمية التدقيق وفي المطلب الثاني تناولنا مفهوم المدقق الخارجي ومعايير وخطوات أداء مهنته وفي المطلب الأخير لتبين أثر الحوكمة على رأي المدقق الخارجي

وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليل في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الثانوية والتي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة، وبعد حصر وتجميع البيانات تم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج spss

الكلمات المفتاحية : حوكمة الشركات، التدقيق الخارجي، المدقق الخارجي

Summary:

In this study we dealt with an analysis and discussion that shows the effect of corporate governance on the opinion and performance of the external auditor. And the objectives and importance of auditing, and in the second requirement we dealt with the concept of the external auditor, standards and steps for the performance of his profession, and the last requirement to show the impact of governance on the opinion of the external auditor

The descriptive analysis approach was used in conducting the study by collecting data from its secondary sources, which were obtained by distributing the questionnaire lists to a sample of the study population, and after collecting and collecting the data, it was unloaded and analyzed using the spss program.

Key words: corporate governance, external audit, external auditor

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
كلمة شكر	-
إهداء	-
الملخص	
الفهرس	I
قائمة الأشكال والجداول	IV
قائمة الملاحق	VI
مقدمة عامة	أ- ج
الفصل الأول: حوكمة الشركات	
تمهيد	2
المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات	3
المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات و عوامل ظهورها	8-3
المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات	10-8
المطلب الثالث: خصائص حوكمة الشركات و ركائزها	14-11
المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات	15
المطلب الأول: أهمية و أهداف حوكمة الشركات	20-15
المطلب الثاني: محددات حوكمة الشركات و آليات تطبيقها	26-20
المطلب الثالث: مبادئ حوكمة الشركات	29-26
المبحث الثالث : تجارب الحوكمة و النظريات المفسرة لها.	30
المطلب الأول: الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة	30
المطلب الثاني: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات	32-31
المطلب الثالث: تجارب حوكمة الشركات	35-33
خلاصة الفصل	36
الفصل الثاني:أثر حوكمة الشركات على المدقق الخارجي	
تمهيد	35
المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي	36
المطلب الأول: مفهوم و خصائص التدقيق الخارجي	39-36

المطلب الثاني: فروض وأنواع التدقيق الخارجي	42-39
المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي	44-43
المبحث الثاني: المدقق الخارجي ومهامه	45
المطلب الأول: مفهوم المدقق الخارجي	45
المطلب الثاني: مسؤوليات المدقق الخارجي ومهامه	47-46
المطلب الثالث: معايير وخطوات أداء مهنة المدقق الخارجي.	57-47
المبحث الثالث : أثر حوكمة الشركات على أداء المدقق الخارجي.	58
المطلب الأول: دور مجلس الإدارة في مهنة التدقيق الخارجي	59-58
المطلب الثاني: دور لجنة التدقيق في مهنة التدقيق الخارجي	61-59
المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في مهنة التدقيق الخارجي	63-61
المطلب الرابع :دور الإفصاح المحاسبي في مهنة التدقيق الخارجي	65-63
خلاصة الفصل	66
الفصل الثالث: جانب تطبيقي باستخدام برنامج SPSS	
تمهيد	68
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية وإجرائها	68
المطلب الأول: تقديم منهج الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة	69-68
المطلب الثاني: مصادر الحصول على المعلومات وأدوات الدراسة	70-69
المطلب الثالث: أدوات التحليل الإحصائي	71-70
المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة	71
المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي، وتقييم صحة وثبات أداة الدراسة	78-71
المطلب الثاني: وصف البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة	83-78
المطلب الثالث: التحليل الوصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة واختبار فرضيات الدراسة	93-84
خلاصة	94
خاتمة عامة	96-95
قائمة المراجع	
الملاحق	

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	خصائص حوكمة الشركات	13
2-1	اهداف حوكمة الشركات	20
3-1	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	30
1-2	معايير أداء مهنة المدقق الخارجي	52
2-2	خطوات أداء مهنة المدقق الخارجي	57
1-3	توزيع أفراد عيّنة حسب متغير العمر	79
2-3	توزيع أفراد عيّنة حسب متغير المؤهل الأكاديمي	81
3-3	توزيع أفراد عيّنة حسب متغير الوظيفة الممارسة	82
4-3	توزيع أفراد عيّنة حسب متغير سنوات الخبرة	83

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	الفرق بين أنواع التدقيق الخارجي	42
1-3	تداول الاستبيانات	69
2-3	توضيح مقياس ليكارت (Likert Scale)	70
3-3	اختبار كلمجروف-سميرنوف (K-S) لتحقق من التوزيع الطبيعي لأبعاد محور مرتكزات الحوكمة	72
4-3	معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات بعد السلوك الأخلاقي مع الدرجة الكلية للبعد نفسه.	74
5-3	معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات بعد الرقابة والمسألة مع الدرجة الكلية للبعد نفسه.	75
6-3	معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات بعد إدارة المخاطر مع الدرجة الكلية للبعد نفسه.	76
7-3	معاملات الإرتباط سبيرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للإستبيان.	77
8-3	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الأبعاد والدرجة الكلية للاستبيان	78
9-3	زيع أفراد العيّنة حسب متغير العمر	79
10-3	زيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل الأكاديمي	80
11-3	زيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة الممارسة	81
12-3	زيع أفراد العيّنة حسب متغير سنوات الخبرة	83
13-3	الإختبار التائي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات بعد السلوك الأخلاقي	85
14-3	الإختبار التائي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات بعد الرقابة والمساءلة	87
15-3	الإختبار التائي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات بعد إدارة المخاطر.	89
16-3	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لتحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية في السلوك الأخلاقي تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية.	91
17-3	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لتحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية في بعد الرقابة والمسألة تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية.	92
18-3	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لتحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية في بعد إدارة المخاطر تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية.	93

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
01	الاستبيان
02	مخرجات برنامج spss

مقدمة عــامة

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة في قطاع الأعمال العام و الخاص لما لها من أهمية كبيرة في إدارة الشركة وحمية حقوق المساهمين، وقد تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة و الناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خصوصا بعد مسلسل الانهيارات الاقتصادية و الأزمات و الفضائح المالية التي شهدتها عدة دول في العالم، و التي مست العديد من أسواق المال العالمية، كأزمة جنوب شرق أسيا عام 1997، إضافة لانهيار كبريات الشركات العالمية نتيجة استخدامها طرق محاسية معقدة بغية إخفاء خسائرها و التلاعب بحقوق أصحاب المصالح ،كالمساهمين، الدائنين، الموردين...الخ .

لقد أثبتت هذه الأزمات و الانهيارات فشل الأسباب التقليدية في منع مسبباتها، و التي كان لها أثار مدوية و نتائج مدمرة على اقتصاديات الدول المتضررة بصفة خاصة و الاقتصاد العالمي بصفة عامة، الأمر الذي دفع بالجهات المعنية لوضع قواعد ومبادئ تحكم إدارة الشركة، حيث إن ممارسة الحوكمة تحتاج إلى العديد من الآليات و الوسائل والأدوات للتطبيق الجيد لها، كما أنها تتم من خلال أربعة أطراف أساسية تربطها علاقة تعاونية و هي: المراجع الداخلي، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة ، المراجعة الخارجية. وتعتبر وظيفة التدقيق الخارجي إحدى آليات الرقابة التي تقوم عليها حوكمة الشركات،لما لها من اثر في الحصول على قوائم مالية تمتاز بدرجة عالية من الشفافية و المصداقية، كما أنها تسهم في تحسين جودة الحوكمة من خلال علاقتها التعاونية مع أطراف الحوكمة الثلاثة الأخرى.

ومما لاشك فيه أن هناك علاقات متبادلة ومتشابكة بين حوكمة الشركات و أداء المراجع،فهذه الحوكمة تتضمن الضوابط والمعايير الواجبة التطبيق في الميدان والتي ينعكس فحواها بشكل مباشر أو غير مباشر على المعاملات المالية للشركات و النشط المحاسبي فيها، وقوائمها المالية التي تخضع لعملية المراجعة، وبمعنى أخر فان الحوكمة تؤثر و تتأثر بصورة أو بأخرى على الأداء المهني للمدقق الخارجي الذي ينبغي إن يقوم بواجباته المهنية بمستوى عال من الجودة و الكفاءة تتلاءم مع متطلبات الحوكمة.

1. إشكالية البحث:

على ضوء ما سبق ولتحقيق أهداف الدراسة تم صياغة السؤال الرئيسي لهذه الدراسة على النحو التالي:

- **" ما مدى تأثير حوكمة الشركات على أداء المدقق الخارجي ؟".**

وحتى تمكن من الإجابة على هذه الإشكالية نقوم بطرح **الأسئلة الفرعية** التالية :

- ماذا نعني بحوكمة الشركات و فيما تتمثل الأطراف المعنية بالحوكمة ؟
- هل يساهم التدقيق الخارجي في زيادة فعالية حوكمة الشركات؟
- ما مدى تفعيل مرتكزات الحوكمة من وجهة نظر المدققين الخارجين ؟

ويتفرع هذا السؤال إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يلتزم المدقق الخارجي بالسلوك الأخلاقي أثناء تأدية وظيفته؟
- هل يخضع المدقق الخارجي للرقابة والمسالة أثناء تأدية وظيفته؟
- يقوم المدقق الخارجي بتطبيق إدارة المخاطر أثناء تأدية وظيفته ؟

2. فرضيات البحث:

كإجابة مسبقة عن الإشكالية المطروحة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- التدقيق الخارجي له علاقة بتفعيل مبادئ الحوكمة.
- يوجد تفعيل لمرتكزات الحوكمة من وجهة نظر المدققين الخارجيين .

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- لا يلتزم المدقق الخارجي بالسلوك الأخلاقي أثناء تأدية وظيفته.
- لا يخضع المدقق الخارجي للرقابة والمسألة أثناء تأدية وظيفته.
- لا يقوم المدقق الخارجي بتطبيق إدارة المخاطر أثناء تأدية وظيفته.

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α=0.05) في بعد إدارة المخاطر تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية (العمر، المؤهل الأكاديمي،الوظيفة الممارسة، سنوات الخبر ة).

3. أهداف البحث:

نهدف من خلال هذا البحث إلى:

- الإجابة على إشكالية البحث والسعي لاختبار الفرضيات .
- إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات وتحديد أهدافها.
- التعرف على مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات.

- تحديد تأثير حوكمة الشركات على التدقيق الخارجي.
- إبراز دور المدقق الخارجي في الاهتمام بمسالة الإفصاح والشفافية.

4. أهمية البحث:

تلعب الحوكمة دور رقابي على المسيرين من جهة و دور تنظيمي على الشركات من جهة أخرى و تعتبر أداة لتوصيل المعلومات لمختلف الأطراف بشكل ملائم و بصورة صادقة ،كما تكمن نجاعة حوكمة الشركات في مدى تفعيل المدقق الخارجي لمرتكزات هذه الأخيرة والالتزام بمبدأ الإفصاح والشفافية حيث يهتم هذا الموضوع بأثر الحوكمة على المدقق الخارجي.

5. منهج البحث :

معالجة الموضوع اعتمدنا على المنهج التحليلي الوصفي في وصف الاطار النظري لحوكمة الشركات وكذا التدقيق الخارجي ، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فاعتمدنا على المنهج الإحصائي من خلال استخدام أسلوب الاستقصاء (استبانه) وتوزيعه على الأطراف ذات صلة بالموضوع ثم معالجة البيانات المتحصل عليها باستخدام برنامج spss للوصول إلى نتائج تخدم موضوع البحث.

6. الأبحاث و الدراسات السابقة :

يمكن توضيح بعض الدراسات التي الها علاقة بموضوع الدراسة فيما يلي :

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

تناولت هذه الدراسة ماهية حوكمة الشركات ومساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق أهدافها ومبادئها وتوصلت هذه الدراسة الى أن هناك دور كبير للتدقيق الخارجي في رفع مستويات فعالية الحوكمة.

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

تناولت هذه الدراسة الدور الهام الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات، ومدى مساهمته في تقليل المخاطر التي تتعرض لها الشركات وكذا مساعدتها في توفير بيئة أعمال تتسم بالشفافية والمصداقية ومنه تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

- راوية بك ، **دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي،2014

اهتمت هذه الدراسة بالتعرف على العلاقة المتداخلة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات وكذلك إبراز الدور الهام الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ الحوكمة وفق اسس ومفاهيم جديدة.

7. أسباب اختيار الموضوع.

- ملائمة هذا الموضوع مع تخصصنا الدراسي والرغبة في دراسته.
- اقتراح الأستاذ المشرف لهذا الموضوع.
- إثراء مكتبة الجامعة بمرجع جديد في مجال التخصص.
- تحديد الإطار النظري لحوكمة الشركات و التدقيق الخارجي.
- قلة البحوث التطبيقية حول العلاقة بين حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي .

8. هيكل البحث :

تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث فصول :

- الفصل الأول : بعنوان " حوكمة الشركات" .
- الفصل الثاني : بعنوان " أثر حوكمة الشركات على المدقق الخارجي " .
- الفصل التطبيقي : توزيع استمارات الاستبيان و تحليل النتائج باستخدام برنامج spss.
- الخاتمة :تتضمن أهم النتائج المتوصل إليها، مع تقديم بعض التوصيات الخاصة بالبحث.

الفصل الأول:
حوكمة الشركات

تمهيد

أصبحت حوكمة الشركات من الموضوعات المهمة التي تفرض نفسها على جدول أعمال المؤسسات و المنظمات الدولية، خصوصا بعد التغيرات التي شهدها العالم في السنوات الأخيرة والمتمثلة في الأزمات المالية والاقتصادية و ما تبعها من انهيارات مالية للعديد من الشركات، وذلك نظرا للتلاعبات و الغش المالي و الفساد الإداري في بعض الشركات الدولية العملاقة الأمر الذي دعا إلى إيجاد معايير لأفضل الممارسات و الإجراءات في الإدارة و التنظيم و المراقبة و الإشراف الفعال على الشركات و الالتزام بالأنظمة الداخلية و الخارجية المنظمة للشركات أو ما يطلق عليها "حوكمة الشركات".

و في هذا الصدد تطرق العديد من الاقتصاديين و المحليين إلى أهمية و مدى تأثير مفهوم حوكمة الشركات في العديد من النواحي الاقتصادية و القانونية و الاجتماعية الهادفة لصالح الأفراد و الشركات و المجتمعات ككل بما يعمل على سلامة الاقتصاديات و تحقيق التنمية الشاملة في كل من الدول المتقدمة و الناشئة على حد سواء.

وللإلمام أكثر بالموضوع سنحاول في هذا الفصل عرض مفهوم الحوكمة الذي أبرزته أزمة الثقة في المجال المحاسبي و ذلك من خلال تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالأتي:

- ✓ المبحث الاول: الاطار النظري لحوكمة الشركات.
- ✓ المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات.
- ✓ المبحث الثالث: تجارب الحوكمة و النظريات المفسرة له .

المبحث الاول: الإطار النظري لحوكمة الشركات.

إن حوكمة الشركات مصطلح حديث النشأة،بدا استخدامه مع بداية عقد التسعينات من القرن الماضي ليلقى بعد ذلك رواجا و استعمالا واسعا خاصة بعد سلسلة الانهيارات و الفضائح المالية التي مست العديد من الشركات العالمية.

سوف نحاول من خلال هذا المبحث إن نتطرق إلى حوكمة الشركات من خلال نشأته و أهم عوامل ظهورها،مفهومها،و أخيرا أهم خصائصها و ركائزها.

المطلب الاول: نشأة حوكمة الشركات و عوامل ظهورها

نشأ مفهوم حوكمة الشركات بعد ظهور نظرية الوكالة و ما تتضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة الشركة و المساهمين و أصحاب المصالح بصفة عامة، و هذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين و قواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في الشركات.

➢ أولا: التطور التاريخي لحوكمة الشركات و عوامل ظهورها

إن الأساس النظري و التاريخي لحوكمة الشركات يعود لنظرية الوكالة و يعود ظهوره أولا للأمريكيين **Means&Berle** سنة 1932م اللذان تطرقا لمفهوم الحوكمة في كتابهم:**"الشركة الحديثة و الملكية الخاصة "** الذي يعني أداء الشركات الحديثة و الاستخدام الأمثل للموارد، فضلا على القضايا المرتبطة بفصل الملكية عن الإدارة.[1]

أدى ظهور نظرية الوكالة و ما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشا نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات و المساهمين،[2]ومن هنا يعود الإطار النظري العام المستعمل لنظرية الوكالة، حيث تسلم هذه النظرية على إن الوكيل المسير يتصرف نيابة عن المالك المساهم ، وذلك بتفويض منه وليس بالضرورة إن يكون لهذين الطرفين نفس الأهداف،[3] وهكذا نادت هذه النظرية بضرورة التعبير عن جميع حالات التعارض في المصالح حيث درست المشاكل الناتجة عن تعارض في المصالح للفئات المختلطة المرتبطة بالشركة، وهذا كله أدى زيادة الاهتمام و التفكير في

---

[1] طالب علاء فرحان، إيمان المشهداني ، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف** ، الطبعة الأولى ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2011 ، ص27 .

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

[3] .Alain Fientet autre , gouvernement d'entreprise ,deboech , parais ,2005 ,P17

ضرورة وجود مجموعة من القوانين و اللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين و الحد من التلاعب المالي و الإداري الذي يقوم به أعضاء مجلس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة، وذلك باعتبارهم الجهة التي تمس بزمام الأمور داخل الشركات[1] .

وكذلك تطرق كل من **« Jensen&Meckling »** سنة 1976م و**"Foma"** سنة 1980م للاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات ، وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشا في الفصل بين الملكية والتسيير و الإدارة[2] .

أدى توسع الشركة و زيادة حجم نشاطها إلى ظهور اهتمام كبير بالمعاملات المتعلقة بها ، و التي أصبحت تشكل العديد من النقاشات خاصة لدى متخذي القرارات ، حيث تناول **Williamson** في سنة **1985**م نظرية تكاليف الصفقات المعاملات[3]، هذه النظرية تنشا من خلال العلاقات التعاقدية التي تربط بين كل المساهمين ، الدائنين ، الإجراء ، الموردين، المسيرين[4].

أما في سنة 1987 قامت اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات بإعداد القوائم المالية و ذلك بإعداد تقريرها السنوي المسمى Commission Treadway و الذي يتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد الحوكمة و ما يرتبط بها من منع حدوث الغش و التلاعب في إعداد القوائم المالية[5].

ولقد كان الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حينما أصدرت لجنة Cadbury في ديسمبر 1992م تقريرها و المشكلة من قبل مجلس التقارير المالية و سوق لندن للأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية للحكومة و الذي طالبت فيه اللجنات بإتباع الشركات معايير و مبادئ

---

[1] محمد مصطفى سليمان ، **حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي الإداري (دراسة مقارنة)** ، الطبعة الأولى، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006 ، ص16 .

[2] عمر علي عبد الصمد ، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات** ، رسالة ماجستير ، تخصص مالية و محاسبة . علوم الاقتصاد ، جامعة المدية ، 2008-2009 ، ص7 .

[3] Fateh Dabla **, le système de gouvernement d'entreprise nouvellement priva Tisses** An algerie , (Etude du quelquéas) ,Mémoire magister en science économique ,2006-2007,p40 .

[4] علاء بن ثابت بن جاب الله ،**الحوكمة المؤسساتية و متطلبات الإصلاح لتطبيقها في الدول النامية** ، مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي الاول حول الجيل الثاني من الإصلاحات الاقتصادية في الدول النامية ، جامعة محمد بوقرة ، بومرداس المنعقد بالفترة 4و5 ديسمبر 2006، ص2

[5] محمد مصطفى سليمان ، ، مرجع سابق ، ص ص 15، 16

الشركات على الأعمال وذلك بعد الادعاءات المتزايدة حول نقص الثقة و التقارير المالية من قبل المساهمين في بورصة لندن[1].

وقد أخذت حوكمة الشركات بعدا آخر بعد حدوث الأزمات المالية و إفلاسها و الفضائح المالية عن كبريات الشركات الأمريكية في نهاية عام 2001 ، و على المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية و التعاون الاقتصادي-Organisation for EconomicCo operation and Devlopent و هو أول اعتراف دولي رسمي بهذا المفهوم[2].

كما في سنة 1999اصدرت كل من NYSE & NASD تقريرهما المعروف بBlue Report والذي اهتم Ribbonبفاعلية الدور الذي يمكن إن تقوم به لجان المراجعة بالشركات بشان الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.

أما بالنسبة لسنة 2002 تم إصدار Sarbanes Oxcley Act الذي ركز على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد المالي و الإداري الذي يواجه العديد من الشركات ، وذلك من خلال تفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس إدارة الشركات[3] .

ومع تصاعد الأزمة المالية العالمية عقد اجتماع لمجلس الاتحاد الأوروبي في أكتوبر 2008الح خلاله بعض الزعماء السياسيين في الدول الكبرى إلى ضرورة إخضاع كل الفاعلين في الأسواق المالية للتنظيم و الإشراف[4] .

---

[1] محمد جميل حموش ، **مدى التزام شركات المساهمة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات دراسة تحليلية لأراء المراجعين الداخليين ، المراجعين الخارجيين و مدراء شركات المساهمة العامة** ، رسالة ماجستير تخصص محاسبة و تمويل غير منشورة ، علوم التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2007 ، ص22 .

[2] حساني رقية ، مروة كرامة ، حمزة فاطمة ، **آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري** ، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، جامعة محمد خيضر- بسكرة –المنعقد في6-7 ماي 2012، ص04.

[3] محمد مصطفى سليمان ، مرجع سابق ، ص14.

[4] ساعد بن فرحات ، **بعض مبادئ و آليات الحوكمة في شركات التامين (مقارنة بين شركات التامين و إعادة التامين)**، مداخلة مقدمة ضمن ندوة حول المقارنة بين مؤسسات التامين التكافلي و التامين التقليدي بين الأسس النظرية و التجربة التطبيقية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، المنعقد بالفترة 25-26افريل 2011 ، ص5.

ثانيا : عوامل ظهور حوكمة الشركات(الأسباب).

✓ الأسباب السياسية :

غياب دولة المواطن و مفهوم المواطنة ، حيث إن طبيعة الدولة و شرعيتها لا تقومان على تعاقد بين الحكام والمحكومين ، بل تتأسس على الموازنة بين الحقوق و الواجبات ، و هذا ما يؤدي إلى غياب الحقوق الأساسية للمواطن.

وكذا النمو الكبير للأجهزة البيروقراطية و الإدارة العامة ، و ترهلها و تقادمها ، و ازدياد العجز في الميزانيات و انخفاض الميزانية ، حيث تستعمل الدولة كمكان لتقاسم و توزيع المغانم على حساب الاقتصاد الوطني، مع عدم محاولة الأجهزة الحكومية التكيف مع المتطلبات المتغيرة و المتسارعة للمجتمعات المتقدمة [1].

و إرجاع الصعوبات إلى مسالة التنمية في إفريقيا عامة إلى أزمة الحكم ، مما أدى إلى تقديم مجموعة من المبادئ تؤسس لمفهوم الحوكمة مثل : الشفافية ، المساءلة ، مكافحة الفساد ، احترام حقوق الإنسان تقليص دور الدولة و خفض النفقات و تعزيز اللامركزية[2].

عولمة القيم الديمقراطية و حقوق الإنسان مع التأكيد على المساواة بين الجنسين مع تزايد دور المنظمات الغير حكومية على المستويين الدولي و الوطني [3].

✓ الأسباب الاقتصادية:

توجد عدة أسباب ارتبطت بالمناخ الاقتصادي في الدول الغربية ساهمت في خروج مفهوم حوكمة الشركات نذكر منها [4]:

---

[1] حسن كريم، **مفهوم الحكم الصالح** ، الطبعة الأولى ، مركز دراسات الوحدة العربية ، لبنان ، 2004، ص49.

[2] رضوان بروسي ، **الدمقرطة و الحكم الراشد في إفريقيا : دراسة في المداخل النظرية ، الآليات و العمليات ، و مؤشرات نوعية الحكم** ، رسالة ماجستار في العلوم السياسية ، جامعة باتنة ، 2008-2009، ص122.

[3] قوي بوحنية ، **دور حركات المجتمع المدني في تعزيز الحكم الراشد** ، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الذي نظمته كلية العلوم القانونية و الإدارية جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف ، الموسوم بعنوان : التحولات السياسية و إشكالية التنمية في الجزائر واقع و تحديات يومي 16-17 ديسمبر 2008 ، ص02.

[4] محسن احمد الخضري ، **حوكمة الشركات** ، الطبعة الأولى مجموعة النيل العربية ، القاهرة ، 2005، ص-ص 13-14.

- **انفجار الأزمة المالية الأسيوية سنة 1997:** التي يمكن اعتبارها أزمة ثقة في المؤسسات و التشريعات التي تنظم نشاط العمال و العلاقات فيما بيم منشات العمال و الحوكمة ، و قد كانت المشاكل العديدة التي برزت إلى المقدمة أثناء الأزمة تتضمن عمليات و معاملات الموظفين الداخليين و الأقارب و الأصدقاء ، و حصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل في نفس الوقت الذي حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين بهذه الأمور و إخفاء هذه الديون من خلال طرق و نظم محاسبية مبتكرة.
- **تصاعد قضايا الفساد في كبرى الشركات الأمريكية :** مثل شركتي Enron" وWorldcom "في الولايات المتحدة سنة 2001حيث إن القوائم المالية لهذه الشركات كانت لا تعبر عن الواقع الفعلي لها و ذلك بالتواطؤ مع الشركات العلمية الخاصة بالمراجعة و المحاسبة و هو ما يجعل منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية تصدر مجموعة من الإرشادات في شان حوكمة المؤسسات بشكل عام.
- **ممارسات الشركات متعددة الجنسيات :** ازدادت جراء هذه الممارسات حدة الدعوة إلى حوكمة الشركات ، فهي تقوم بالاستحواذ و الاندماج بين الشركات من اجل السيطرة على الأسواق العالمية ، فرغم وجود الآلاف من الشركات متعددة الجنسيات فان هناك 100 شركة فقط هي التي تسيطر على مقدرات التجارة الخارجية على مستوى العالم من خلال ممارستها الاحتكارية.
- **ضعف نوعية المعلومات** : و هو ما يؤدي إلى منع الإشراف و الرقابة و انتشار الفساد و انعدام الثقة.

ظهر اهتمام كبير بانتقال الأنظمة التسلطية في القار الإفريقية إلى أنظمة تأخذ بنظام التعددية الحزبية و الديمقراطية الليبرالية ، حيث اعتبرت هذه الأخيرة كشرط للإصلاح الاقتصادي و الوصول إلى التنمية ، إضافة إلى الحوكمة أو ما يعرف بالحكم الراشد الذي يجمع بين المضمون السياسي ، المؤسساتي و الاقتصادي [1].

✓ **الأسباب الاجتماعية:**

إهمال التنموية الرئيسية كالفقر و البطالة و بالتالي ضعف مستوى التنمية البشرية ، ولإهمال القضايا الاجتماعية نتائج سيئة بعيدة المدى كسوء التغذية و مشكل قطاعي الصحة و التربية.

[1] عبد القادر حسين ، **الحكم الراشد في الجزائر و إشكالية التنمية المحلية** ، مذكرة ماجستير في العلوم السياسية ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان ، 2011-2012، ص7.

تدهور عدالة توزيع الدخل و الثروة مما يقلل من الكفاءة المجتمعية ، ويعطل فرص التنمية ويوطد استشراء الفساد على وجه الخصوص من أسس سوء الحكم من خلال قيام علاقة بين السلطة السياسية و الثروة ، وعدم قدرة الدول المتخلفة على التجاوب مع التطورات التكنولوجية على المستوى الدولي نتيجة الانتشار الواسع للجهل و الأمية مع الأخذ بعين الاعتبار الثورة الحضرية التي تتمثل في الاتجاه الواضح نحو حياة المدينة و الهجرة من الريف و القرية نحو المدينة [1].

المطلب الثاني : مفهوم حوكمة الشركات.

نجد إن العديد من الباحثين قد حاولوا تعريف الحوكمة من خلال النظر لها من عدة زوايا و ذلك لأهميتها في العديد من المجالات الاقتصادية ، و بغية توضيح مفهوم حوكمة الشركات سوف نتطرق أولا إلى التعريف اللغوي لهذا المصطلح ، ثم نقوم بعرض بعض التعاريف الاصطلاحية التي تتناوله

➢ أولا : المفهوم اللغوي لمصطلح الحوكمة.

مصطلح الحوكمة من المصطلحات الجديدة على اللغة العربية ، و هو محاولة لترجمة المصطلح الانجليزي governance ،و الذي يدل على عملية الحكم أو التحكم أو السيطرة ، فحوكمة الشركات تعني السيطرة على الأمور بوضع ظوابط وقيود تحكم العلاقات داخل المنظمة ، بغرض تحقيق الرشد ، كما تستخدم في المجال السياسي كتعبير على الحكم الرشيد[2].

ظهر لفظ الحوكمة لأول مرة في اللغة الفرنسية في القرن الثالث عشر كمرادف لمصطلح الحوكمة gouvernemen ، ثم كمصطلح قانوني سنة 1978 ليستعمل على نطاق واسع معبرا عن تكاليف التسيير و التسيير الاقتصادي الفعال و الأمثل.

---

[1] بومدين طاشمة ، الحكم **الراشد و مشكلة بناء قدرات الإدارة المحلية في الجزائر** ، **مجلة التواصل** ، جامعة أبي بكر بالقايد تلمسان ، العدد 26،
جوان 2010، ص39-40.

[2] غضبان حسام الدين، مداخلة تحت عنوان **: نحو تبني نموذج الحوكمة الإسلامي في المصارف الإسلامية**، مقدمة إلى الملتقى الدولي الثالث حول حاكمية الشركات و المسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية و الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، يومي 17-18افريل 2013، ص5.

ومصطلح الحوكمة كمفهوم يتضمن العديد من الجوانب و هي كالأتي[1]:

الحكمة : ما تقتضيه من التوجيه و الإرشاد.

الحكم : ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط و القيود التي تتحكم في السلوك.

الاحتكام ما يقتضه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية و ثقافية والى خبرات ومن ثم الحصول عليه من خلال تجارب سابقة.

التحاكم : طلبا للعدالة خاصة من انحراف السلطة و تلاعبها بمصالح المساهمين.

كما تعني أيضا استقلالية سلطة الموافقة و الإقرار و منح التراخيص و شهادات الإبراء و البراءة ، و إيجاد التصرفات و الحكم على نتائج الأعمال ، كما تعني أيضا سلطة التدخل للحد من الممارسات الخاطئة[2].

المفهوم الاصطلاحي:

في الواقع لايوجد تعريف واحد متفق عليه لمصطلح حوكمة الشركات بين الباحثين و الاقتصاديين ، و ذلك لاختلاف اختصاصاتهم و توجهاتهم ، و فيما يلي مجموعة من التعاريف المتعلقة بهذا المفهوم :

تعرف حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية OECD:هي مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة و مجلس إدارتها و المساهمين و الأطراف الأخرى ذات المصلحة داخل الشركة، متضمنا ذلك هيكل الأهداف الموضوعة من قبل الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف مع رقابة محددة و مستمرة للأداء .

تعريف لجنة كاد بيري Cadbury: وصف تقرير لجنة الأبعاد المالية لحوكمت الشركات (cadbury)عام 1992حوكمة الشركات بأنها: نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب.

تعرف مؤسسة التمويل الدولية IFCحوكمة الشركات بأنها :النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات و التحكم في أعمالها[3].

---

[1] اشرف حنا ميخائيل ، **تدقيق الحسابات و أطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات** ، القاهرة، 2005، ص4.

[2] محسن احمد الخضري، مرجع سابق، ص56.

[3] جهاد خليل الوزير، **دور الحوكمة في تمكين المساهمين و المستثمرين و استقرار الأسواق المالية**، الملتقى السنوي لسوق رأس المال الفلسطيني، سوق فلسطين للأوراق المالية، 2007،ص03 .

عرف معهد المدققين الداخليين IIA حوكمة الشركات في مجلة Tone at the top الصادرة عنه بأنها : العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من اجل توفير إشراف في إدارة المخاطر و مراقبة مخاطر المؤسسات و التأكيد على كفاية الضوابط لانجاز الهداف و المحافظة على قيمة المؤسسة من خلال أداء الحوكمة فيها[1].

كما عرفها كل من Anil Hargovanو Mirko Bagarueو Jean Gacques في كتابهم المبادئ المعصرة لحوكمة الشركات :على أنها : النظام الذي يتم من خلاله الإشراف و تنظيم وتوجيه سلوك الشركات ، لتحقيق التوازن بين مصالح جميع الأطراف ذوي المصلحة سواء كانوا مساهمين ، مدراء ، أو أطراف خارجية مثل : الحكومات من اجل تحقيق أقصى مستوى من الكفاءة و الربحية للشركات.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج التعريف التالي :

هي مجموعة من القوانين و الإجراءات و القواعد التي تعمل على تحديد القرار و مراقبة العليات داخل الشركة كما تضبط و تحدد العلاقات بين مجلس إدارة الشركة و كل الأطراف المرتبطة بها ،كأصحاب المصالح و حملة الأسهم و المساهمين ...الخ ،و ذلك لتحسين الأداء و الكفاءة للشركات و كذلك تدعيم و تقوية الأسواق المالية و زيادة الشفافية و الإفصاح فيها ، و كذلك إزالة احتكار بعض المستثمرين داخل هذه الأسواق المالية

[1] حسين يرقي و آخرون، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر و سبل تفعيلها، موسوعة الاقتصاد و التمويل الإسلامي، تم الاطلاع عليه يوم 2014/02/20، ص4، الموقع:http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07 .

المطلب الثالث : خصائص حوكمة الشركات و ركائزها.

➢ **أولا: خصائص حوكمة الشركات وركائزها.**

من الضروري ان توجد خصائص لحوكمة الشركات لتفعيلها و تعمل على تكامل الجوانب الفكرية الخاصة بالشركة و تعمل على تحقيق أهدافها وقد نشر برنامج الأمم المتحدة الإنمائي عددا من خصائص حوكمة الشركات، و التي شملت في دراسة أولية سبعة خصائص، و في دراسة ثانية حشد لها عدد من الخبراء من كافة أنحاء العالم، خلص الخبراء إلى تحديد عدد من الخصائص التي تتسم بها حوكمة الشركات و هي كالتالي[1]

- **المشاركة:** وهي حق الجميع للمشاركة في اتخاذ القرار، إما مباشرة أو بواسطة مؤسسات شرعية وسيطة تمثل مصالحهم، وترتكز المشاركة على حرية التجمع وحرية الحديث و على توفير القدرات للمشاركة البناءة.
- **الشفافية:** و التي ترتكز على حرية تدفق المعلومات بحيث تكون العمليات و المعلومات في متناول المعنيين بها، و تكون المعلومات المتوفرة كافية لفهم و متابعة العمليات في المؤسسات.
- **الإدامة:** وهي الإمكانية لإدامة نشاطات الحوكمة وإدامة نشاطات التنمية الشمولية على المدى البعيد الداعية إلى تقليص حدة الفقر و تنمية الموارد البشرية.
- **العدالة و المساواة:** بحيث تتوفر الفرص للجميع، بكافة أنواعهم وأجناسهم لتحسين أوضاعهم أو الحفاظ عليها، مثلما يتم استهداف الفقراء الأقل حظا لتوفير الرفاهية للجميع.
- **الشرعية:** أي إن تكون السلطة مشروعة من حيث الإطار التشريعي و المؤسسي و القرارات المحددة من حيث المعايير المرعية في المؤسسة و العمليات و الإجراءات بحيث تكون مقبولة لدى العامة.
- **تحث على الاحترام و الثقة:** للآخرين و للأطراف المكونة للحوكمة سواء من قبل القطاع الخاص أو المجتمعات المدنية أو الحكومة و تحمل اختلاف وجهات النظر المختلفة.

[1] زهير عبد الكريم الكايد، **(الحكمانية)القضايا و تطبيقات،منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية**، القاهرة، مصر،2003ص ص50،51 .

- **تعزيز سلطة القانون:** بحيث تكون الأنظمة و القوانين عادلة و تنفذ بنزاهة، سيما ما يتعلق منها بحقوق الإنسان وضمان مستوى عال من المن و السلامة العامة في المجتمع.
- **التمكين و التخويل:** بحيث يتم تمكين جميع الأطراف من متابعة الأهداف المشروعة لتحقيقها و إنشاء البيئة التي تمكنهم من تحقيق أقصى حد ممكن من النجاح و الرخاء للجميع.
- **الكفاية و الفعالية في استخدام الموارد:** حيث يتم استغلال الموارد البشرية و المالية و المادية و الطبيعية من قبل المؤسسات لتلبية الاحتياجات المحددة.
- **المساءلة:** يكون متخذو القرارات في القطاع العام و الخاص وفي تنظيمات المجتمع المدني مسئولين أمام الجمهور و دوائر محددة ذات علاقة، و كذلك أمام من يهمهم الأمر ولهم مصلحة في تلك المؤسسات.
- **تنظيمية بدلا من كونها رقابية:** بحيث ترتكز على نطاق الإشراف و المتابعة و تترك أمور التنفيذ و الرقابة للمستويات الإدارية الأدنى.

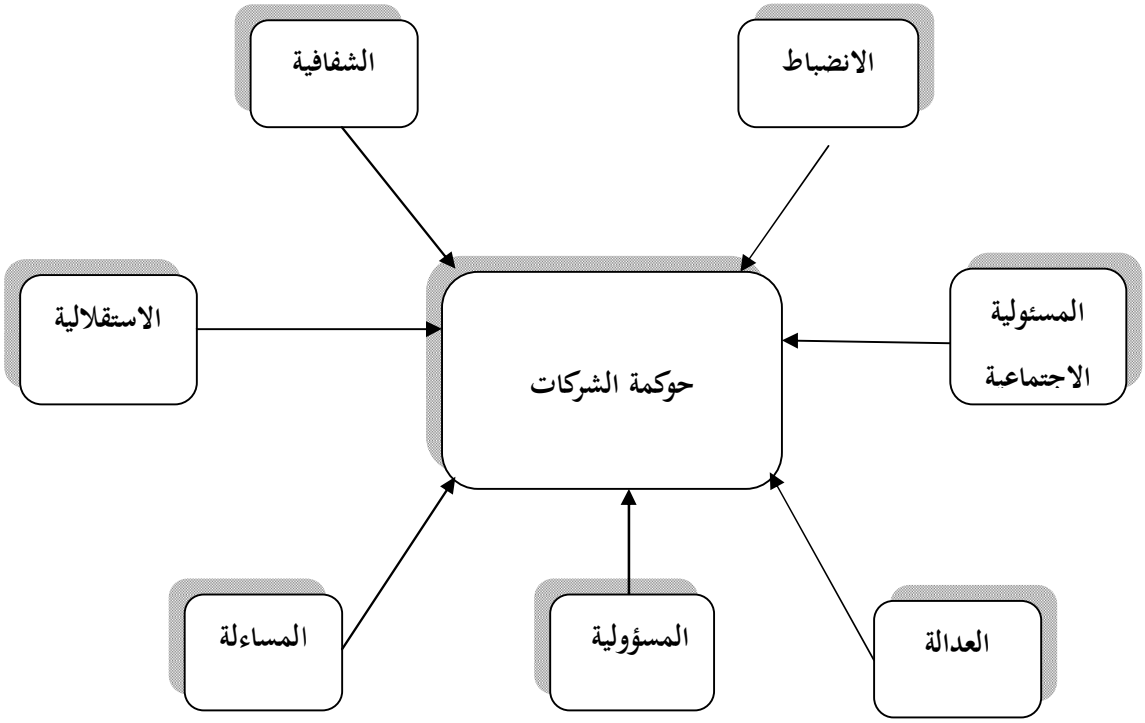
قادرة على التعامل مع القضايا المؤقتة و الطارئة بفعالية و كافية.

قادرة على تحديد و تبني الحلول الوطنية للمشاكل التي تواجه المواطنين في المجتمع.

كما يجدر القول بان نموذج الحوكمة للشركات الناجحة سيشمل الخصائص التالية:

- مجلس إدارة قوي وفعال ينفذ مسؤولياته بقدرة وسلامة.
- رئيس تنفيذي مؤهل يتم اختياره من قبل مجلس الإدارة ويتم إعطاؤه السلطات و الصلاحيات لإدارة أعمال الشركة.
- الأعمال التي يتم اختيارها من قبل الرئيس التنفيذي يجب إن يتم تنفيذها ضمن نصيحة و موافقة مجلس الإدارة.
- إفصاح كافي و ملائم عن أداء الشركة للمساهمين و المجتمع المالي.

الشكل رقم (1-1): خصائص حوكمة الشركات:



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف (التجارب،المتطلبات) ، ط2،2007؛2008 ،ص 25.

➢ **ثانيا:ركائز حوكمة الشركات.**

تعتبر هذه الركائز الضمان لتحقيق أهداف حوكمة الشركات التي تسعى إلى تحسين الأداء من خلال تفعيل الرقابة بشقيها المالي و الإداري لدعم الأداء الاقتصادي و القدرة على المنافسة في المدى الطويل، و تتمثل هذه الركائز فيما يلي [1]:

✓ **السلوك الأخلاقي:**أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال:

- الالتزام بقواعد السلوك المهني الرشيد؛
- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمنشاة؛

[1] فاتح غلاب،**"تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة"**،مذكرة ماجيستار ، جامعة سطيف، 2011/2010، ص11 .

- الالتزام بالأخلاقيات الحميدة؛
- الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية؛
- الشفافية عند تقديم المعلومات المالية.

✓ **الرقابة و المساءلة:**ويكون ذلك من خلال:

تفعيل أدوار أصحاب المصالح في نجاح المنشاة؛

- وجود أطراف رقابية مباشرة مثل:المساهمون، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، المدققين الداخليين و الخارجيين؛
- وجود أطراف أخرى مثل: الموردون، العملاء، المستهلكون، المودعون، المقرضون؛
- وجود أطراف رقابية عامة مثل: هيئة سوق رأس المال، مصلحة الشركات، البنك المركزي في حالة البنوك.

✓ **إدارة المخاطر:**ويكون ذلك من خلال:

- وضع نظام لإدارة المخاطر للتعرف على المخاطر التي تواجه الشركة و إدارتها؛
- الإفصاح و توصيل المخاطر إلى المستخدمين و أصحاب المصلحة.

✓ **دور أصحاب المصالح:** ويتضمن:

لجنة المراجعة: حيث تساهم بدور فعال فيما يلي:

- الإشراف على القوائم المالية التي تعد قبل إجراء المراجعة الخارجية ؛
- النظر في كفاءة نظام الرقابة الداخلية ؛
- المشاركة في تعيين المراجعين الداخليين ؛
- التأكد من وجود نظام فعال لإدارة المخاطر ؛
- فحص التمويل و الإنفاق في المنشاة .
- مجلس الإدارة ،المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية.

المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات

المطلب الأول :أهمية و أهداف حوكمة الشركات.

➢ **أولا :أهمية حوكمة الشركات**

لقد حظيت حوكمة الشركات في الآونة الأخيرة باهتمام واسع من قبل الباحثين و الاقتصاديين، حيث أصبحت موضوع العديد من النقاشات و الملتقيات المحلية و الإقليمية التي تعنى بالجانب الاقتصادي و المالي على وجه الخصوص ويرجع هذا الاهتمام المتزايد بالحوكمة للتطورات و الأحداث التي شهدتها الاقتصاديات العالمية خلال السنوات الأخيرة، بما فيها حالات الفشل و الإفلاس المالي لكثير من الشركات الكبرى و يمكننا توضيح أهمية الحوكمة كما يلي

1. **أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات [1]**

- ✓ تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية و جذب قاعدة عريضة من المستثمرين بالأخص المستثمرين الأجانب لتمويل المشاريع التوسعية، فإذا كانت الشركات لا تعتمد على الاستثمارات الأجنبية، يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي و بالتالي زيادة رأس المال بتكلفة اقل.
- ✓ تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة و سبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصلحة المساهمين.
- ✓ تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري الشركة و مجلس الإدارة و المساهمين
- ✓ تحظى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين لان تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم

[1] عبد الوهاب نصر علي ، **شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية و الدوليةالمعاصرة**،الدار الجامعية،الاسكندرية، 2007، ص ص28.

- ✓ تقلل من احتمالات تعرض المؤسسة للمخاطر المختلفة، كما إن المؤسسة إذا تصرفت بمسؤولية و بعدل يمكن إن تبني علاقات مثمرة و طويلة المدى مع كل أصحاب المصلحة بما في ذلك الدائنين و العاملين و العملاء و الموردين.

2. أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين[1] وتتجلى أهميتها فيما يلي:

- ✓ الإفصاح الكامل عن أداء الشركة و الوضع المالي و القرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا.
- ✓ تساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.
- ✓ تساعد على ضمان الحقوق لكافة المساهمين ، مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركات في المستقبل.
- ✓ توفير اطر عامة لحماية أموال المساهمين و تحقيق نظام بيانات و معلومات عادل و شفاف يحقق انسياب و توافر هذه البيانات و المعلومات في الوقت المناسب، و على قدر من المساواة لجميع الأطراف ذات المصلحة بالشركة.
- ✓ تحقيق اكبر قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، و التحقق من كونكم على أعلى درجة من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو المدرين التنفذيين، مما يولد الثقة لدى المساهمين و الأطراف الأخرى ذات المصلحة في القوائم المالية الخاصة بالشركة.
- ✓ تعزيز العدالة و الشفافية و المعاملة النزيهة، و ذلك لجميع الأطراف، من المساهمين و المستثمرين و غيرهم من ذوي المصلحة المشتركة، لجلب الثقة بالشركة و تنميتها، حيث إن حوكمة الشركات تسعى من خلال القوانين و الإجراءات التي تتبناها إلى العمل على ضمان سير عمل هذه الشركات وفق الإجراءات المنصوص عليها في اللوائح الداخلية للشركة و الصادرة عن الجهات التشريعية.

[1] دادان عبدالوهاب وآخرون، **مداخلة تحت عنوان: اثر حوكمة المؤسسات على مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية** ، مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة ، الجزائر، يومي25-26نوفمبر 2013،ص04.

3. أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للاقتصاد الوطني:[1]

إن لتطبيق حوكمة الشركات أهمية كبيرة بالنسبة لاقتصاديات الدول، سواء كانت متقدمة أو سائرة في طريق النمو، و التي يمكن إن نلخصها في النقاط التالية:

تبرز أهمية حوكمة الشركات من الناحية الاقتصادية في كونها أسلوبا لجذب الادخار في الشركات و الأسواق المالية، فهي الأسلوب الذي عن طريقه يتم تشجيع المستثمرين، خاصة صغار المستثمرين منهم على استثمار أموالهم بدلا من اكتنازها

- ✓ جذب الاستثمارات ورؤوس الأموال الأجنبية و تشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية.
- ✓ تساعد حوكمة الشركات على تجنب الانهيارات المالية و تحقيق الاستقرار في الأسواق المالية،فقصور نظم إدارة الشركات و ضعف الرقابة على أدائها يؤدي إلى تفاقم مشكلات الإدارة ، و يؤدي إلى تجاوزات مالية و محاسبية، وهذا ماساهم سابقا في حدوث أزمات و انهيارات في الأسواق الأسيوية و الأمريكية، و في بعض دول العالم الأخرى.
- ✓ الحد من هروب رؤوس الأموال المحلية إلى الخارج و هجرتها.
- ✓ رفع مستويات الأداء للشركات،مما يزيد قدرتها على المنافسة العالمية، وفتح أسواق جديدة لها،و ما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية و التقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات.
- ✓ كما يمكننا حصر الأهمية الاقتصادية في خفض تكاليف المعاملات التي تكمن في تكاليف التنظيم و إدارة الأعمال،وهي تحدد طريقة النشاط الاقتصادي، ولها تأثير قوي على تخطيط الأعمال و نشاط الاستثمار.

[1] احمد علي خضر، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي ، الإسكندرية ، جمهورية مصر العربية، 2012، ص ص :185-187 .

4. أهمية الحوكمة من الناحية القانونية[1]:

يهتم القانونيون بمبادئ و آليات حوكمة المؤسسات كونها تعمل على الوفاء بكافة حقوق الأطراف المنتمية للمؤسسة من:حملة الأسهم، مجلس الإدارة، المديرين التنفذيين، العاملين، المقرضين و أصحاب المصالح....وغيرهم.

من المنطق فان التشريعات و اللوائح المؤسسة لعمل المؤسسة تعد بمثابة العمود الفقري لمبادئ و آليات الحوكمة التي تعمل على ضبط العلاقة بقوانين و قرارات محددة بين الأطراف المنتمية للمؤسسة، و تتداخل قواعد حوكمة المؤسسات بعدد من القوانين مثل:قوانين المؤسسات،أسواق المال، البنوك، المحاسبة و المراجعة،المنافسة المشروعة و منع الاحتكار، قانون الضرائب و العمل.

كما أنها تعمل على تنفيذ العقود بطريقة فعالة، وفي هذا الصدد اقترحت مؤسسة التمويل الدولية في 2002بان يتم إصدار البنود تشريعية لحوكمة المؤسسات (codes of corperate gouvernance) تتضمن أسواق المال و المؤسسات.

رغم اختلاف القوانين و الأنظمة الأساسية المرتبطة بحوكمة الشركات إلا أن الأنظمة القانونية تعد عاملا أساسيا لضمان تطبيق جيد لقواعد الحوكمة، هذا فضلا عن أهمية معايير الإفصاح و الشفافية و المراجعة و المحاسبة .

- **ثانيا: أهداف حوكمة الشركات:**

تعمل حوكمة الشركات على تحقيق عدة أهداف تسعى معظم الشركات بل و الدول إلى تطبيقها،ووضعت التشريعات المختلفة اللازمة لها، و لقد اختلفت المفاهيم المستخدمة للتعبير عن هذه الأهداف منها المنافع أو البواعث و لكنها تدخل جميعها ضمنالأهداف،حيث تختلف هذه الأخيرة طبقا للجهة المصدرة لها،و لكن

[1] خلال عزيزة ، **دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات**، دراسة حالة شركة Sarl Spro trap، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية و المحاسبة ،2015،ص 53-54 .

كلها تتفق على ضرورة تعظيم الثروة للمساهمين و عدم الأضرار بالمتعاملين وترشيد قرارات مجلس الإدارة،ويمكن أن نلخصها فيما يلي[1]:

العمل على الأداء المالي الجيد من خلال محاسبة الإدارة أمام المساهمين.

جذب الاستثمارات سواء الأجنبية ام المحلية و الحد من هروب رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج.

العمل على تنمية المدخرات و تعظيم الربحية و إيجاد فرص عمل جديدة.

العمل على محاربة التصرفات غير المقبولة سواء كانت في الجانب المادي أو الإداري أو الأخلاقي.

زيادة المعلومات و الخبرات و المهارات نتيجة العمل بالحوكمة.

العمل على تحفيز الأيدي العاملة في الشركة و تحسين معدلات إنتاجهم،و تعميم ثقتهم بالشركة.

ويوضح (راضي، 2011 :439 إن حوكمة الشركات تهدف إلى تحقيق ما يلي:

حماية المساهمين بصفة عامة سواء أقلية او أغلبية.

مراعاة مصالح المجتمع و العمال، وحماية حقوق المساهمين في الشركة، و هذا يتم من خلال إيجاد قواعد و أنظمة

و ضوابط تهدف إلى تحقيق الشفافية و العدالة.

وضع منظومة المحاسبة و المساءلة لجميع الأطراف المرتبطة بالشركة.

منع المتاجرة بالسلطة في الشركات.

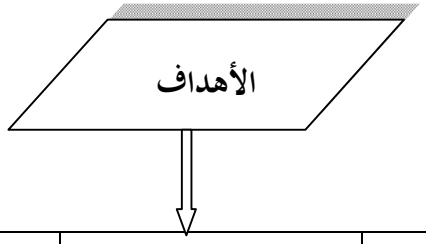
ضمان احترام دور أصحاب المصالح كافة.

رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال توفير الظروف اللازمة و مقومات النجاح

[1]عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الثالث، **"دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات"** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009،ص177 .

و بالتالي يمكن القول إن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات ستساعد على الإصلاح المالي و الإداري و الحد من الفساد.

الشكل رقم (1-2): أهداف حوكمة الشركات:



كبح مخالفات الإدارة	**تقليل المخاطر**	**الحفاظ على السمعة الاقتصادية**	**الالتزام بالسلوكيات و الممارسات المهنية**
إظهار الشفافية	**تحسين الأداء المالي**	**تعميق دور الاسواق المالية**	**الانفتاح على الأسواق المالية**

المصدر: طالب علاء فرحان، ايمان المشهداني، مرجع سابق، ص45.

المطلب الثاني:محددات حوكمة الشركات و آليات تطبيقها

- **أولا:محددات الحوكمة:**

لكي تتمكن الشركات و الدول من اكتساب المنفعة من مزايا تطبيق حوكمة الشركات، يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات و العوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، و تنقسم هذه المبادئ الى قسمين محددات داخلية و محددات خارجية :

- ✓ **المحددات الخارجية:**تشير المحددات الخارجية إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، الذي يشمل على سبيل المثال[1]:

[1] مصطفى يوسف كافي، **الازمة المالية الاقتصادية العالمية**، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015،ص217.

- القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال و الشركات، و تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية و الإفلاس
- كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمشروعات
- وجود شركات خاصة بالمهن الحرة مثل المكاتب الاستشمارية و المالية
- كفاءة الأجهزة و الهيئة الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات
- دور المؤسسات الغير حكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية و المهنية و الأخلاقية و التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة،و تتمثل هذه المؤسسات غير الحكومية في جمعيات المحاسبين، المراجعين، و نقابات المحامين على سبيل المثال.

كما يمكن ذكر المحددات التالية [1]

الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة و التدقيق: و تتعلق بالتقيد بمعايير موحدة تكون ملزمة التطبيق لتعزيز خاصية المقارنة بين البيانات و المعلومات على المستوى العالمي ووضع آلية للتقيد بها.

مصادر التمويل: هناك أهمية كبيرة للحوكمة بالنسبة للمستثمرين "مصادر التمويل" في الأسواق المالية لان أي مصدر تمويل يتطلب حوكمة فعالة.

طبيعة السوق:من المؤكد أن السوق يترك بتأثيراته الداخلية و الخارجية على الشركة من حيث قدرتها على أداء مهامها و نجاحها في إدارة مخاطر السوق و مراقبة المنتج.

ثانيا: المحددات الداخلية[2]:

تشير إلى القواعد و الأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات و توزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة و مجلس الإدارة و المدريين التنفيذيين، و التي يؤدي توافرها إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.

[1] محمد خالد المهايني، حوكمة **الشركات و اهميتها في جذب الاستثمارات وتنمية الموارد البشرية**،ملتقى الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين السوريين، 2007،سوريا،ص04 .

[2] محمد خالد المهايني، مرجع سابق، ص 04 .

مجلس الإدارة : يجب أن يتضمن مجلس الإدارة التوجيه و الإرشاد الاستراتيجي للشركة و إن يتحمل كل من مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية المسئولية المباشرة و غير المباشرة عن مدى تحقيق أداء الشركة،و تحقيق مصلحة المساهمين و كافة أصحاب المصالح و معاملتهم معاملة عادلة و يجب عليهم وضع الأهداف و مراقبة الأداء و ضمان الشفافية في ترشيح مجلس الإدارة و الإفصاح ونزاهة حسابات الشركة و الإشراف على حسن ممارسة الحوكمة في الشركة و ممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة من اجل تحقيق أهداف الشركة.

الهيكل التنظيمي:الذي يعد إعداده جزء من مسؤولية مجلس الإدارة ويتضمن عملية التسلسل الهرمي للسلطة لعرض و تحديد الواجبات و توزيع المسؤوليات وتفويض السلطات من اجل بلوغ النتائج المرجوة.

النظام المحاسبي:و هي الأداة التي توفر ما يحتاج إليه مستخدمو البيانات و المعلومات لاتخاذ القرارات لان النظام المحاسبي يشكل القاعدة الأساسية للمعلومات لمتخذي القرارات الإستراتيجية و التشغيلية بكفاءة، فهذه النظم تؤثر في عملية التحكم المؤسسي.

- **ثانيا: آليات الحوكمة**

حتى يتم تطبيق الحوكمة في أي شركة بشكل فعال لابد من وجود آليات تساعد على ذلك،حيث إن آليات حوكمة المؤسسات أو الشركات تعني الطرق و الأساليب التي تستخدم للتعامل مع مشاكل الوكالة التي تنشا بين الإدارة و الملاك عموما، وين الأقلية و الأغلبية المسيطرة من حملة الأسهم،كما تعرف بأنها مجموعة من الطرق و الأساليب التي تطبق على مستوى الشركة لحل مشاكل الشركات، وقد صنفت حسب العديد من الباحثين إلى آليات حوكمة داخلية و أخرى خارجية،وسيتم تناولها بشكل مختصر كما يلي:

- ✓ **أولا: الآليات الداخلية:**

مجلس الإدارة:يعتبر مجلس الإدارة من أهم آليات حوكمة الشركات، فهو الهيئة العليا التي تحكم الشركة، وهو المسئول عن مراقبة تنفيذ أهدافها كما حددتها الجمعية العامة السنوية،ويعتبر المجلس مسئولا أمام المساهمين ووكيلا عنهم، و بالتالي كل أحكام الوكالة في القانون المدني تسري على مجلس الإدارة كما انه مسئول مسؤولية جنائية عن أي تزوير أو تحريف في المعلومات الخاصة بالشركة.كما انه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة وذلك من خلال صلاحياته القانونية.

إن بناء مجلس إدارة فعال يعتبر نقطة البداية في التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة الرشيدة في المؤسسات و تفعيلها، فوجود مجلس إدارة فعال يمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية و البيروقراطية في شؤونها يضمن المحافظة على ذلك التطبيق و السعي الدائم لتطويره لكي يتلاءم مع المتغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال[1].

لجنة المراجعة[2] :

تعتبر لجان المراجعة من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول مثل : الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، استراليا و غيرها من الدول، كما توصي العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظرا للدور الذي تقوم به في مراقبة عمليات التقرير التالي و الإفصاح و التأكد من مصداقيتها، و كذلك في تدعيم عملية المراجعة كما إن دور هذه اللجنة سيؤدي إلى زيادة جودة المعلومات و التقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية.

ولقد عرفت هذه اللجنة من قبل الهيئات الكندية للمحاسبين القانونيين بأنها لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة المؤسسة أو الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، تتلخص هذه النشاطات في ترشيد المراجع الخارجي و مناقشة نقاط و نتائج المراجعين معه.و كذلك مراجعة نظام المراجعة الداخلية للشركة و التأكد من فاعليته، و التأكد أيضا من تطبيق قواعد الحوكمة.

لجنة التعيينات:

هي إحدى أهم اللجان التي نصت عليها مختلف لوائح الحوكمة الرشيدة في المؤسسات، و تتكون من أعضاء لايقل عددهم عن ثلاثة أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين و المستقلين حيث يتم تعيينهم من طرف مجلس الإدارة[3]، وفي هذا الإطار تتولى هذه اللجنة القيام بمجموعة من الواجبات من بينها دراسة و تحديد الأشخاص المتوقع ترشيحهم لمنصب مجلس الدارة و منصب العضو المنتدب، بالإضافة إلى ذلك تقوم

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص29.

[2] طاهر القشي، حازم الخطيب ، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم و امكانية تطبيقها على ارض الواقعفي الشركات المدرجة في الاسواق المالية ، مجلة اريد للبحوث العلمية ،العدد العاشر، العدد الاول ،2006، ص23.

[3] Hélène.PLOIX , **Ledirigeant et le gouvernement d entreprise, (**paris :Village Mondiale,2003) ,P :8

لجنة التعيينات بمراجعة الإرشادات المتعلقة بتطبيق مبادئ حو كمة الشركات و إمداد مجلس الإدارة بالتوصيات الخاصة بتطوير و تحديث تلك الإرشادات و إجراء تقييم ذاتي و سنوي لأدائها لتحديد ما إذا كانت تقوم بمسؤولياتها بفعالية أو لا، وبذلك تعتبر لجنة التعيينات من أهم آليات الحوكمة التي تهتم بالمواضيع الخاصة بتعيين أعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين وكذا تقييمهم[1].

لجنة المكافاءات:

تتكون هذه اللجنة من أعضاء لا يقل عددهم عن ثلاثة و لا تزيد عن ستة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين المستقلين الذين يتم تعيينهم من قبل مجلس الإدارة، تتكفل هذه اللجنة بالقيام بمراجعة و اعتماد الأهداف المرتبطة بمكافأة العضو المنتدب و القيام بتقييم أدائه في ضوء تلك الأهداف بالإضافة إلى مراجعة واعتماد الخطط المتعلقة بالحوافز التي يحصل عليها كبار المديرين التنفيذيين بالشركة.

المراجعة الداخلية:

إن تعقد النشاطات و تنوعها في الشركات و تضاعف هذه الأخيرة أدى الى تضاعف المعلومة المالية و المحاسبية التي ينبغي إعدادها دوريا، كان من الأسباب المباشرة لظهور المراجعة الداخلية، إذ مع كبر حجم و ضخامة الوسائل البشرية و المادية المستعملة يصعب التسيير و تكثر العمليات و المعلومات و الأخطاء و الانحرافات و التلاعبات أحيانا، لذا لابد من خلية للمراجعة الداخلية للشركة من المفروض أن يتبع أعضاءها للمديرية العامة مباشرة[2].

ويمكن تعريف المراجعة الداخلية على أنها وظيفة يؤديها موظفين من داخل الشركة و تتناول الفحص الانتقادي للإجراءات و السياسات و التقييم المستمر للخطط و السياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية و القوائم المالية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية و التحقق من إن مقومات الرقابة الداخلية سليمة و معلوماتها سليمة و دقيقة وكافية[3].

---

[1] محمد مصطفى سليمان ، مرجع سابق، ص135

[2] محمد بوتين،**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**،الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2005،ص ص13-14

[3] محمد السيد سرايا،**أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل**،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،2007،ص126.

ثانيا: الآليات الخارجية: تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على المؤسسة، الضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر احد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من اجل تطبيق قواعد الحوكمة و من الأمثلة على هذه الآليات مايلي:

المراجع الخارجي:

نتيجة لما يقوم به المرتجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق و عدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ويكون مرفق بالقوائم المالية،فان دور المراجعة الخارجية أصبح جوهري و فعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك و إدارة الوحدة الاقتصادية، كما انه يحد من مشكلة عدم تماثل االمعلومات،ويحد أيضا من مشكلة الانحراف الخلقي في الوحدات الاقتصادية[1].

وتعرف المراجعة الخارجية على أنها عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموع القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام[2].

منافسة وسوق العمل الإداري:

تعد منافسة السوق احد أهم الآليات المهمة لحوكمة الشركات،ويؤكد على هذه الأهمية كل من هيس و امبافيدو وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح فإنها سوف تفشل في منافسة المؤسسات التي تعمل في نفس الصناعة،و بالتالي تتعرض للإفلاس،وعليه فان منافسة سوق المنتجات أو الخدمات تهذب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري و للإدارة العليا،وهذا يعني إن إدارة المؤسسة إذا كانت في حالة إفلاس فان ذلك سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير و أعضاء مجلس الإدارة،إذ غالبا ما تحدد اختيارات الملائمة للتعيين انه يتم إشغال مواقع المسئولية من أعضاء مجلس الإدارة أو مدربين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.

---

[1] مرام جمعة، **الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع،رهانات وأفاق)**مداخلة بعنوان: **دورحوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، جامعة العربي بن مهيدي،أم البواقي،الجزائر،ص19.

[2] رجب السيد و آخرون،**أصول المراجعة،الدار الجامعية**،الإسكندرية،مصر،2000ص7.

محلل الأوراق المالية:

ربما لا تعترف معظم الكتابات الخاصة بحوكمة الشركات بمحلل الأوراق المالية كآلية من آليات الحوكمة، و على الرغم من ذلك،و لان محلل الأوراق المالية لديه و بصورة مستمرة معلومات أدق عن الشركات أفضل من معلومات معظم المستثمرين،فقد أكدت العديد من الدراسات[1] على اعتبار محلل الأوراق المالية آلية فعالة لمراقبة الشركة و تحديد المشاكل و عرضها على المساهمين،حي ث تتمثل المهمة الرئيسية للمحلل في تقييم الأو راق المالية و من ثم التوصية بسعر البيع و سعر الشراء إلى عملائهم معتمدين في هذه التوصيات على تقييماته،كما يتعين على المحلل تقديم تقديرات للأرباح التي تتبعها الشركات من اجل مساعدة المستثمرين في اتخاذ قراراتهم بصدد البيع و الشراء.

التشريعات و القوانين

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، ولقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم.

المطلب الثالث: مبادئ حوكمة الشركات:

ليس هناك نظام موحد لحوكمت الشركات يمكن إن يطبق في جميع الدول بل هناك مبادئ عامة تسعى إلى بناء نظام سليم للحوكمة،وفي هذا الصدد حرصت مؤسسات عديدة على وضع معايير محددة لتطبيق الحوكمة، ومن هذه المؤسسات نجد منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية، و مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي، وكذا بنك التسويات الدولية ممثلا في لجنة بازل، ونميز في هذا الصدد اختلاف المبادئ و المعايير التي تحكم حوكمة الشركات،ذلك إن كل منظمة تضع معايير مختلفة حسب مجال عملها كما سنعرض:

مفهوم مبادئ حوكمة الشركات:يمكن تعريف مبادئ حوكمة الشركات بأنها: "مجموعة من الأسس و الممارسات التي تطبق بصفة خاصة على الشركات المملوكة لقاعدة عريضة من المستثمرين، وتتضمن الحقوق و

[1] Ahsen Habib**, corporate tranparency,financial development and the allocation of capital**: empirical evidence,abacus, vol, 44 Issue1,2008,P-P:20-21

الواجبات لكافة المتعاملين مع الشركة مثل: مجلس الإدارة، المساهمين، الدائنين، البنوك والموردين،و تظهر من خلال النظم و اللوائح الداخلية المطبقة بالشركة" .

كما يمكن تعريفها على أنها: "عبارة عن مجموعة قواعد و نظم و إجراءات ، تحقق أفضل حماية و توازن بين مصالح مديري المؤسسة و المساهمين فيه و أصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها[1]" .

- ✓ **أولا مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية** [2]: أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية في عام 1999مخمسة مبادئ أساسية لحوكمة الشركات،و تعتمد هذه المبادئ على التركيز على الجوانب التالية:

المبدأ الأول : ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات: يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق و كفاءتها، كما يجب إن يكون متناسقا مع أحكام القانون، و إن يضيف بوضوح تقسيم المسؤوليات بين السلطات الإشرافية و التنظيمية و التنفيذية المختلفة.

المبدأ الثاني:المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين: و تشمل نقل ملكية الأسهم ، و اختيار مجلس الإدارة و الحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

المبدأ الثالث: دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة: و تشمل احترام حقوقهم القانونية و التعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، و كذلك آليات مشاركاتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، و حصولهم على المعلومات المطلوبة، و يقصد بأصحاب المصالح البنوك و العاملين و حملة السندات و الموردين و العملاء.

المبدأ الرابع: المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين : و تعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، و حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، و التصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك

[1] احمد قايد وآخرون، مداخلة تحت عنوان: **دور حوكمة شركات التامين في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر**،مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات و الاقتصاديات، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية و التجارية والتسيير،جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي 19-20نوفمبر2013،ص5 .

[2] خلال عزيزة، ، مرجع سابق، ص56 .

حمايتهم من أي عملية استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين .

المبدأ الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة : وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه و مهامه الأساسية و دوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

المبدأ السادس: الإفصاح و الشفافية: وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة و دور مراقب الحسابات عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم و الإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين ، و يتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين و أصحاب المصالح في الوقت المناسب و دون تأخير.

- ✓ **ثانيا معايير لجنة بازل المصرفية العالمية[1]:**وضعت لجنة بازل في عام 1998مارشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية و المالية، تركزت في النقاط التالية:

تحديد قيم الشركة و مواثيق الشرف للتصرفات السليمة و غيرها من المعايير للتصرفات الجيدة و النظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير.

وضع إستراتيجية للشركة تكون معدة جيدا و التي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي و مساهمة الأفراد في ذلك.

وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة و مدققي الحسابات و الإدارة العليا.

لقيام بالتوزيع السليم للمسؤوليات و مراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس.

تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو خارجيا.

توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي و الخارجي و إدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات.

[1] كافي مصطفى يوسف، **الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات (جذورها-أسبابها-تداعياتها وآفاقها)** ، دار المجتمع للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2013،ص242.

معايير مؤسسة التمويل الدولية[1]: وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي عام2003م قواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على اختلافها، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على مستويات أربعة كالتالي:

- الممارسات المقبولة للحكم الجيد.
- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد.
- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا.
- القيادة العليا.

[1] محمد ياسين غادر،**"محددات الحوكمة ومعاييرها"**، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الادارة في عصر المعرفة، كلية إدارة الاعمال ، جامعة الجنان، طرابلس-لبنان17/15ديسمبر،2012، 21، 22 .

المبحث الثالث :تجارب الحوكمة و النظريات المفسرة لها.

المطلب الأول:الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة[1]:

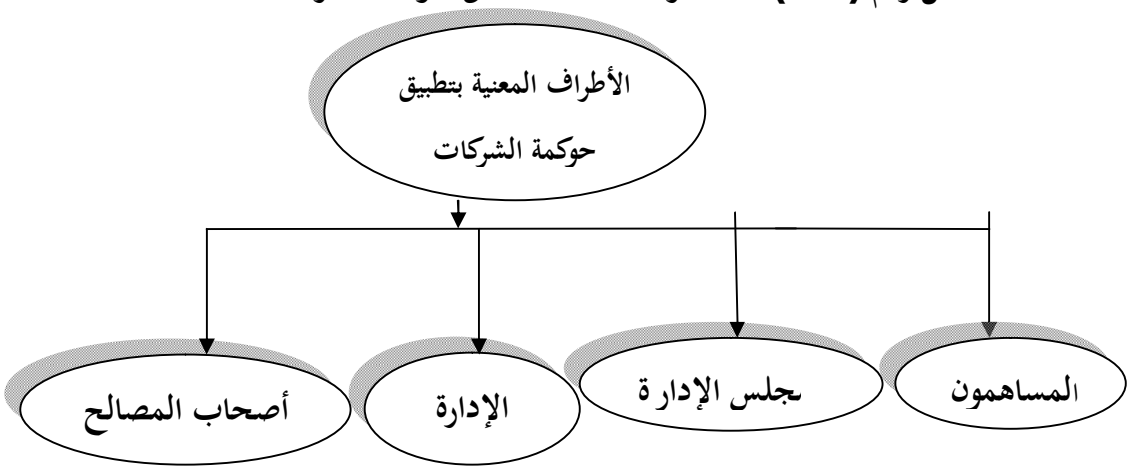
المساهمون:هم من يقومون بتقديم رأس مال الشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم و ذلك مقابل حصولهم على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، و هم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

مجلس الإدارة :حيث يقوم باختيار المديرين التنفيذيين و الذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة ، إضافة إلى الرقابة على أدائهم.

الإدارة :هي المسئولة عن الإدارة الفعلية للشركة و تقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة ، و تعتبر إدارة الشركة هي المسئولة عن تعظيم أرباح الشركة و زيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح و الشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

أصحاب المصالح: هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين و المردين و العملاء و الموظفين ، و يجب ملاحظة إن هؤلاء الأطراف يكون لهم مصالح قد تكون متعارضة و مختلفة في بعض الأحيان ،فالدائنون مثلا يهتمون بمقدرة الشركة على السداد ، في حين يهتم العمال و الموظفون بمقدرة الشركة على الاستمرار.

الشكل رقم (1-3)=: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ما سبق.

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص ص20-21.

المطلب الثاني: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات:

1. **نظرية الوكالة[1]:** تعكس نظرية الوكالة سلوك أطراف متعاونة ترتبط ببعضها ضمن علاقة تعاقدية تكرسها شروط عقد التوظيف المبرم بين المؤسسة (المساهمين) من جهة وإدارة المؤسسة من جهة أخرى.

يعتبر جانسن و ماكلينع من الأوائل الذين تطرقوا لنظرية الوكالة بهذا المصطلح فعرفوها على أنها"تعاقد بين عدة أطراف و فيه المالك أو الأصل(الموكل) يوكل أو يفوض أطراف آخرين(موكلين) من اجل تنفيذ المهام، و بالتعويض تصبح لهم سلطة القرار .

فهي"عقد يلزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الموكل أو المساهم) شخصا أخر(الوكيل أو المسير)من اجل القيام بأعمال باسمه، بما يؤدي إلى تفويض(الموكل الرئيسي) جزء من سلطة اتخاذ القرار .

- **فروض نظرية الوكالة:** تركز نظرية الوكالة على الفروض التالية[2]:

- إن أطراف الوكالة يتمتعون بالرشد نسبيا وان تصرفاتهم مؤسسة على تعظيم منافعهم الذاتية.
- إن دوال أهداف الأصيل و الوكيل غير متوافقة تماما و إن هناك قدرا من التعارض في المنافع بينهما.
- إن هناك عدم تماثل في هيكل المعلومات لدى كل من الأصيل و الوكيل فيما يتعلق بموضوع الوكالة.
- انه بالرغم من وجود تعارض في دوال الأهداف فان هناك حاجة مشتركة للطرفين في بقاء العلاقة أو المنشاة قوية في مواجهة المنشات الأخرى .

يترتب على ماسبق ضرورة توافر قدر من اللامركزية للوكيل يمكنه من اتخاذ القرارات و القيام ببعض التصرفات دون الرجوع للأصل.

إن الأصل لديه الرغبة في تعميم عقود للوكالة تلزم الوكيل بالسلوك التعاوني الذي يعظم منفعة طرف الوكالة و يحول دون تصرف الوكيل على نحو يضر بمصلحة الأصل.

[1] هيدوب ليلى ريمة،**المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،2012/2011ص4،3 .

[2] عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة** ،اتحاد المصارف العربية،2007، ص75-76 .

- **مشاكل الوكالة:** مصدر مشكلة الوكالة يتحدد في عنصرين:
  - عدم قدرة الرئيس على رقابة العميل .
  - عدم تماثل المعلومات،حيث إن الإدارة (العميل) لديها معلومات أكثر مما عند الملاك(الرئيس) .

2. نظرية الصفقات: النظرية الحديثة لتاريخ المنشاة حسب كوز سنة 1973هي أن المنشأة موجودة كبديل عن أساليب صفقات أكثر تكلفة،فتكاليف الصفقات المتعلقة بالتفاوض والتعاقد و التنسيق و أداء الحقوق و الواجبات في إطار مجموعة من العقود،يمكن تخفيضها من خلال إنشاء المنشاة التي تعمل بمثابة وسيط بينهما فان تكاليف الصفقات تعتبر تفسير المستهلك ومورد المدخلات، وبالتركيز على فكرة كوز فان تكاليف الصفقات تعتبر تفسير لوجود المنشاة، على إن علاقات العمل هي التي تعمل على تخفيض تكاليف الصفقات و دور العمال في هذا التخفيض متعلق بنظام التشغيل، المكافآت، الترقية، مراقبة وتقييم الأداء [1]

تعتبر نظرية كوز من النظريات الأولى التي فسرت تكاليف الصفقات و تطرقت إليها" :لو كان يمكن جمع كل المشاركين في الاقتصاد معا وتم تعيين حقوق الملكية الأولية الخاصة بكل الوحدات ذات القيمة اقتصاديا بين هؤلاء المشاركين،لكانوا يستطيعون عقد اتفاقيات محددة تماما وبدقة وملزمة تماما بدون تكلفة،وبالتالي يتوجب إن يكون الناتج خطة اقتصادية فعالة تاركين فقط تقسي المنافع المكتسبة أو الغنائم يتحدد بالقوى التفاوضية للمشاركين، وأطلق على أسباب إخفاق هذه النظرية في العلاقات الاقتصادية تعبير تكلفة الصفقة، وبشكل عام وواسع فأي شيء يمنع تحديد أو مراقبة أو تنفيذ صفقة اقتصادية هو تكلفة صفقة، وتعتبر أعمال وليام سون في سنة 1985قد شكلت فهما جيدا لهذه التكاليف[2].

[1] P. milgom et j ,robert, **économie.organisation et managment**, PUG ,1997 ,p :47 .

[2] افيناش ديكسيت، ترجمة نادر إدريس التل ، **صنع السياسات الاقتصادية: منظور علم سياسة تكاليف الصفقات**، دار الكتاب الحديث للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص25 .

المطلب الثالث:تجارب حوكمة الشركات

- **أولا حوكمة الشركات في الجزائر**[1]: عقب إطلاق مدونة المنشات الصغيرة و المتوسطة في المغرب 2009 و الإرشادات الخاصة بأفضل ممارسات حوكمة الشركات في تونس سنة 2000، انضمت الجزائر إلى جيرانها في تبني الحوكمة الرشيدة للشركات،وقد جاء إصدار المدونة الجزائرية لحوكمت الشركات في 11مارس2009في الوقت المناسب تماما،فتطبيق قواعد حوكمة الشركات ستساعد في بناء الثقة المتبادلة مع القطاع المصرفي، في وقت تتزايد فيه أهمية الحصول على رأس المال وتعزيز النمو الاقتصادي، الذي يعد حجر الزاوية في تخطي الأزمة المالية العالمية و تقليل تداعياتها.

كما إن مجتمع الأعمال هو الذي اتخذ المبادرة لوضع مدونة الحوكمة من خلال مؤسسات هي مؤسسة الفكر و العمل حول المشاريع الخاصة، معهد رؤساء المؤسسات و الاتحاد الجزائري لمنتجي المشروبات، ففي سنة 2008بدرت مؤسسة الفكر و العمل حول المشاريع الخاصة و هي إحدى شركاء مركز المشروعات الدولية الخاصة، بتكوين ففريق عمل لحوكمت الشركات مكون من ثمانية أعضاء من القطاع الخاص للنظر في وضع مدونة لحوكمة الشركات، وسرعان ما لاقت فكرة المدونة دعما من السلطات الحكومية الرئيسية .

و الآن،وبعد إصدار القانون بدا الجزء الصعب من العمل ألا وهو تنفيذ هذا الإطار، وبدأت العملية بداية ايجابية، حيث إن هناك الكثير من الشركات أبدت ترحيبها للالتزام بالحوكمة الرشيدة، وتقوم هذه الشركات باتخاذ الخطوات الأولى من خلال إقرارها بإتباع مبدأ الحوكمة الرشيدة، ومع إن الأمر مازال يتطلب قدرا كبيرا من العمل لبلوغ المعايير العالمية.

- **ثانيا: حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية:** شهدت الولايات المتحدة الأمريكية ثورة شركات فيما بين سنة 1880 وسنة1930،كان من نتائجها ظهور شكل من أشكال نظام الملكية يسمى"نظام الغريب على مد الذراع"،إشارة إلى مشاركة مساهمين من أماكن متفرقة في شركة واحدة، ومنذ

[1] صابرينا بوهراوة،"**الجزائر تنضم إلى ركب حوكمة الشركات**"، الإصلاح الاقتصادي نشرية غير دورية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2009 ص26.

ذلك الوقت بدأ يظهر النزاع التعارض في المصالح بين هؤلاء المساهمين و مسيري الشركة بصفة خاصة، وبين المسير و أصحاب المصالح (العمال، الدائنين، الدولة...الخ)بصفة عامة[1].

ظهرت حوكمة الشركات في و م ا في أواخر سبعينات القرن الماضي، حيث أصدرت المائدة المستديرة للشركات تقريرا في يناير 1978بعنوان:"دور و تكوين مجلس إدارة شركة كبيرة مساهمة" وذلك كمحاولة لسن تشريع للحد من عمليات الشراء و الاستحواذ العدوانية على الشركات، كما تم تحديد الواجبات الرئيسية للمدير وهي: الإشراف على الإدارة، اختيار وتعاقب أعضاء المجلس، مراجعة إجراءات القواعد الجيدة لإدارة الشركات في مختلف أنحاء العالم، أداء الشركة المالي، وأخيرا ضمان الالتزام بالقانون .

ومنذ ذلك الوقت كان هناك ارتفاع ملحوظ في عدد إجراءات القواعد الجيدة لإدارة الشركات في الولايات المتحدة،بما في ذلك بيان شركة tiaa-crefسنة1993 وهوبين سياسة القواعد و لإجراءات الجيدة للحكم و لإدارة الشركات في جميع أنحاء العالم.

وقد قامcal persاكبر صندوق للمعاشات في أمريكا بتعريف قواعد إدارة الشركات على أنها"العلاقة بين مساهمين ذوي قيمة عالية في تحديد اتجاه أداء الشركات"، وحسب هذا التعريف فان المساهمون هم حملة الأسهم وإدارة الشركة ومجلس الإدارة، و لكن التعريف لم يذكر أصحاب المصالح الآخرين مثل المجتمع المحلي و مستخدمي الشركة و الموردين والعملاء .

وفي أواخر سنة 1989بدا صندوق المعاشات العامة في أمريكا بالعمل جنبا إلى جنب مع لجنة مراقبة عمليات البورصة الأمريكية لتقوية الإفصاح و التشريعات القانونية المنظمة للعلاقة بين أصحاب المصالح في الشركة ، ومنذ ذلك الحين صدرت عدة تقارير منها تقرير اللجنة الوطنية بشان الاحتيال و التدليس في التقارير المالية (لجنة تريداوي 1987) وتقوية مهنة المدقق المستقل،وتقرير مكتب التدقيق العام و المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPAمن المجلس الاستشاري لاستقلال المحاسبة عام 1994، وتقرير لجنة بلوري بون سنة1999،لتحسي فاعلية لجان محاسبة الشركات.

[1] Michel parent, **les Origines du début sur le gouvernement d'entreprise** .édition maxima,paris,1999,P : 174 .

وتعتبر السوق الأمريكية حتى ألان ابرز مثال لتطبيق قواعد إدارة الشركات، وعندما يكون المستثمر في الولايات المتحدة غير راض عن طريقة الإدارة في الشركة فانه يبيع أسهمه حتى باقل من سعرها .

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى العوامل التي ساهمت في ظهور الحوكمة وكذا إلى مفهوم الحوكمة كمفهوم جديد فرض نفسه بعد سلسلة الأحداث و الأزمات التي ضربت بعض الاقتصاديات والشركات العالمية كوسيلة للحد منها وتفادي تكرارها .

كما قمنا من خلال هذا الفصل بدراسة الواقع الأطر القانونية والتشريعية التي تحكم البيئة الاقتصادية في الجزائر من حوكمة الشركات .أين توصلنا إلى نتيجة مفادها وجود توافق إلى حد ما بين هذه الأطر ومبادئ الحوكمة .

بالإضافة إلى المبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات فإنها تحتا ج إلى مجموعة من الآليات التي تضمن الاستغلال الأمثل لموارد الشركة وتحقيق أهداف صاحب المصالح .

الفصل الثاني:
أثر حوكمة الشركات على المدقق الخارجي.

تمهيد

لقد شهد مطلع القرن الحادي و العشرين اهتماما مهنيا كبيرا بمعايير و منتجات خدمات التدقيق المهني، حيث يعتبر التدقيق الخارجي اختيار تقني صارم لكثير من الأطراف و صعبة للشخص الذي يقوم بها، و بالتالي فان من يقوم بعملية التدقيق الخارجي يجب أن يكون شخصا مؤهلا ، باعتبارها أداة فعالة و أساسية في التحقق من صحة البيانات المحاسبية و المالية المختلفة.

و بغية توضيح مفهوم عملية التدقيق و علاقتها بحوكمة الشركات ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث

- ✓ المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي.
- ✓ المبحث الثاني: المدقق الخارجي و مسؤولياته.
- ✓ المبحث الثالث:أثر حوكمة الشركات على أداء المدقق الخارجي

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي.

لقد اكتسبت مهنة التدقيق الخارجي أهمية كبيرة منذ ظهورها، و ما زاد من أهميتها في الوقت الراهن كبر حجم المؤسسات، و فصل ملكيتها عن الإدارة ، لذلك أصبح لزاما وضع أنظمة للرقابة تسهر على حسن سير هذه الشركات، و تضمن التزامها بالقوانين و السياسات و التنظيمات المنظمة لها.

و سوف نحاول من خلال هذا المبحث تقديم بعض المفاهيم المتعارف عليها و المتعلقة بتدقيق الحسابات من حيث المفهوم، الأهمية و الخصائص، الأنواع

المطلب الأول: مفهوم و خصائص التدقيق الخارجي.

قبل التعرف على التدقيق الخارجي لا بد من ذكر بالمختصر لمحة تاريخية عنها:

- **من العصر القديم إلى 1500م:**

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة و المشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بالجرد المخزون السلعي.

و الهدف منها هو الوصول إلى الدقة و منع أي تلاعب أو غش في الدفاتر[1].و كذا معاقبة السارق على اختلاس الأموال و حماية الأموال[2].

- **الفترة من 1500 إلى 1850:**

تميزت بالاتي[3]:

- انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمراجعين
- تبني فكرة النظام المحاسبي وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

[1] اشتوي إدريس عبد السلام، **المراجعة معايير و إجراءات**،دار النهضة العربية، بيروت، ط4، 1996، ص14.

[2] محمد طواهر التهامي و آخرون، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، الجزائر، 2003، ص 7.

[3] احمد حلمي جمعة،**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الاردن، 2000،ص05.

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

كما تم تطبيق و استعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى و لو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا و ظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع[1].

- **الفترة من 1850 إلى 1905:**

كانت أهداف التدقيق في هذه الفترة[2]:

- اكتشاف الغش و التلاعب بالدفاتر و السجلات المحاسبية.
- اكتشاف الأخطاء الفنية و الأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.
- الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية[3].

- **الفترة من 1905 إلى يومنا هذا:**

تأكد في هذه المرحلة ما يلي[4]:

- تزايد أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية كمؤشر لتوجيه التدقيق و تحديد نطاقه و توقيته و اتساعه.
- تزايد أهمية الإفصاح عن البيانات و المعلومات الإضافية التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية.
- الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء الرأي في صحة و عدالة القوائم المالية [5].

➢ **أولا: مفهوم التدقيق الخارجي**

هناك عدة مفاهيم نذكر منها:

1. "فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها و حجمها أو شكلها القانوني[6]".

---

[1] القاضي حسين، دحدوح حسين، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية**، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص 01.

[2] اشتوي إدريس عبد السلام، مرجع سبق ذكره ، ص02.

[3] محمد طواهر التهامي و آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص7.

[4] رأفت سلامة محمود و احمد يوسف كلبونة و عمر محمد زريقات،**علم تدقيق الحسابات**، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص21.

[5] اشتوي إدريس عبد السلام، مرجع سبق ذكره ، ص14.

[6] هادي التميمي،**مدخل إلى التدقيق**، ط2، دار وائل للنشر، الأردن،2000،ص20.

2. "فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالشركة فحصا انتقادي منظما قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك الشركة في نهاية فترة زمنية محددة"[1].
3. "عملية الفحص الحيادي المستقل،و التي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المراجع،و التي تنتمي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي[2]".
4. أما جمعية المحاسبة الأمريكية فتعرف عملية التدقيق على أنها"عملية منظمة لجمع و تقويم أدلة الإثبات _بموضوعية_ تتعلق بحقائق حول وقائع و أحداث اقتصادية للتأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع المعايير الموضوعة، و توصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات المعنيين[3] ".
5. ""رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونا للمصادقة على دقة و صدق القوائم المالية و المستندات السنوية للمؤسسة[4]".

و من المفاهيم السابقة يمكن القول أن عملية التدقيق تتكون من مجموعة من الأنشطة المخططة و محددة الأهداف، لجمع أكبر قدر من أدلة الإثبات و القرائن، للتحقق من مدى صدق و سلامة البيانات المحاسبية المقيدة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية، ثم تقييمها تقييما موضوعيا، بما يمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة ودقة هذه البيانات، و تطابقها مع المعايير المتعارف عليها و القواعد المحاسبية التي تحتويها القوانين و اللوائح السارية في الشركة محل المراجعة، و عن مدى تعبير الحسابات الختامية عن نتيجة النشاط من ربح أو خسارة،و تعبير القوائم المالية عن المركز المالي للشركة، و كذلك التأكد من توصيل نتائج عملية التدقيق إلى جميع المستفيدين منها.

➢ ثانيا: خصائص التدقيق الخارجي.

تتمثل الخصائص الأساسية لعملية التدقيق في[5]:

---

[1] وليم قوماس و آخرون، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، دار المريخ للنشر، السعودية،2006،ص 27.

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

[3] حامد طلبة محمد أبو هيبة ،**أصول المراجعة**، دار زمزم للنشر،ط1،الأردن ،2012،ص13.

[4] Mokhtar Belaiboud, **pratique de l'audit**, Berti édition, Alger, 2005, p4.

[5] Mekhfi Amin, Intervention sous le titre: **pratique de l'audite opérationnel en milieu bancaire**, Introduction au séminaire national sur la profession d'audit en algerie : réalités et perspectives, organiser par Faculté des Sciences Economiques et Sciences de Gestion, Université du 20 Août 1955 Skikda, Algérie, p p: 3-4.

- ✓ **الاستقلالية:** لضمان موثوقية نتائج عملية التدقيق،فمن الضروري أن يتمتع المدقق بالاستقلالية المالية والوظيفية الكاملة،من إصدار أحكامه بكل حرية ودون أية ضغوط.
- ✓ **نشاط موضوعي:** أي أن المدقق يلتزم بأعلى مستويات الموضوعية في أداء الأعمال الموكلة،و أن يتبع منهجية واضحة ومفهومة عند كل مهمة تدقيق.
- ✓ **نشاط هادف:** أي أنه نشاط يهدف إلى ممارسة الرقابة على المؤسسة، و تقييم ممارسات الحكومة و إدارة المخاطر بها[1].
- ✓ **المراجعة الخارجية عمليه منظمة :** يتم ممارسة المراجعة وفق إطار متكامل و منظم من الخطوات المترابطة و المنظمة ،فالمراجع الخارجي يبدأ بجمع البيانات اللازمة و بعدها إجراء ،فالمراجع الخارجي يبدأ بجمع البيانات اللازمة و بعدها إجراء فحص مع تقييم نظام الرقابة الداخلية و الذي على ضوءه يحدد مدى الاختبارات التي سيقوم بها و ينهي عمله بإعداد تقرير يشمل على رأيه في القوائم المالية المعروضة عليه.[2].

المطلب الثاني: فروض و أنواع التدقيق الخارجي .

➢ **أولا: الفروض**

تحتاج المراجعة إلى معتقدات و متطلبات سابقة و أساسية للتعامل مع المشاكل المرتبطة بيئة المراجع، و تتمثل الفروض الأساسية للمراجعة في الأتي[3]:

1. قابلية البيانات للفحص:

ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، و الخطوط العريضة التي نعتمد عليها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات و مستخدميها و تتمثل هذه المعايير في:

- ملائمة المعلومات:وذلك يعني ضرورة ملائمة المعلومات لاحتياجات المستخدمين،وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

[1] العايب عبد الرحمان،مداخلة بعنوان **نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري و الممارسات الدولية**،مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع و الأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة ،جامعة 20 أوت 1995، سكيكدة،الجزائر،ص04.

[2] رجب سيد،عبد الفتاح و اخرون، مرجع سبق ذكره ،ص7.

[3] عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره ص 45 ،46.

- القابلية للفحص: و هذا يعني أنه في حالة قيام شخصين بفحص المعلومات نفسها فلا بد أن يصلا إلى نفس النتائج التي يجب التوصل إليها، وتنبع أهمية هذا المعيار من انفصال مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات
- البعد عن التحيز في التسجيل:وهذا يعني تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية .
- القابلية للقياس الكمي:وهي الخاصية التي يجب توفرها في المعلومات المحاسبية، فالقياس الكمي يضيق منفعة تحويل المعلومات من معلومات أولية إلى معلومات ذات قيمة إضافية ومن خلال عملية حسابية ويقودنا هذا الفرض إلى دراسة مختلف الطرق للحصول على المعرفة والبرهان، والالتزام بتطبيقها في مجال المراجعة وكذلك دراسة مسؤوليات المراجع في الحصول على الأدلة الكافية .

2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة :

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة ،حيث يقوم المراجع بإمداد الإدارة بمعلومات بغية اتخاذ قرارات صائبة، بينما نجد الإدارة تمد المراجع بمعلومات يستطيع على أساسها أن يبدي رأيه الفني المحايد على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

3. خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية :

ينص هذا الفرض على مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية، و ذلك عن طريق التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المراجع أثناء مزاولته لمهامه حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية بالإضافة إلى عدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث يبعد احتمال حدوث الأخطاء :

بني هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج للمراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص، و يعني هذا الفرض احتمال وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، فالأخطاء يمكن أن تحدث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.

➢ **ثانيا: الأنواع.**

هناك ثلاث أنواع:[1]

1. **المراجعة القانونية:** أي يفرضها القانون، و تتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.
2. **المراجعة التعاقدية(الاختيارية):** التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية)،المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.
3. **الخبرة القضائية:** التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

و للوقوف على طبيعة الثلاث أنواع السابقة للتدقيق نورد جدول المقارنة التالي:

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره ،ص 28 .

الجدول رقم(2-1): الفرق بين أنواع التدقيق الخارجي.

المميزات	المراجعة القانونية	التعاقدية مراجعة	الخبرة القضائية
طبيعة المهمة	مؤسساتية، ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف الحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو المجلس	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية و صحة الحسابات و الصورة الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية و صحة الحسابات	إعلام العدالة و إرشادها حول الأوضاع المالية و محاسبية ،تقويم المؤشرات بالأرقام
المدة	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة ، الجمعية العامة	المديرية العامة،مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط الممارسة المهنية	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة ،محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي

المصدر: محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**،مرجع سبق ذكره،ص28

المطلب الثالث : أهداف و أهمية التدقيق الخارجي.

➢ **أولا: الأهداف.**

هناك نوعين من الأهداف:

1. أهداف تقليدية[1].

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي [2].
- إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه.[3]
- طمأنة مستخدمي القوام المالية و تمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم .

2. أهداف حديثة و متطورة.

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع [4].
- مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها و مدى تحقق الأهداف و تحديد الانحرافات و أسبابها و طرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة .

➢ **ثانيا: الأهمية.**

إن أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها المراجع الخارجي المستقل، و ذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات، و التي تختلف تبعا لاختلاف مصالحها و أهدافها و هذه الفئات تتمثل فيما يلي:[5]

---

[1] خالد راغب الخطيب،**الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**،عمان،،ص11.

[2] أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر، الرياض،1997، ص52.

[3] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع،الاردن،2000 ،ص07

[4] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات و التدقيق الناحية النظرية**،ط2،دار المسيرة للنشر التوزيع،الأردن ، 2009، ص19.

[5] عبيد سعد شريم،لطف حمود بركات،**أصول مراجعة الحسابات**،مركز أمين للنشر و التوزيع،صنعاء،اليمن،2007،ص13.

1. **الإدارة و أعضاء مجلس الإدارة :** حيث يتركز الغرض الرئيسي من تقرير المراجع في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء و تقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلي جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة
2. **حملة الأسهم :**يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة و العاملين و اتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي
3. **حملة السندات الحاليون و المحتملون :**إن هؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة ، و مدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها
4. **العملاء و الموردون و المنافسون :**إن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة ن المراجع الخارجي لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع و الخدمات ، أو كمستهلكة للسلع و الخدمات ، و تقييم القوة التنافسية للمؤسسة .
5. **مجموعة الموظفين و اتحادات العمال :** و هؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية ، و تقدير الأجور المستقبلية ، و في المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح
6. **الاقتصاديون و رجال البحث العلمي:** و تتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية ، و على قرارات السياسة العامة ، و المساعدة في أعمال البحوث و الدراسات . كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديريهم للدخل القومي و التخطيط الاقتصادي
7. **الأجهزة الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات المؤسسة المعتمدة من مراجع مستقل في العديد من الأغراض منها **:**مراقبة النشاط الاقتصادي ، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة،أو فرض الضرائب
8. **نظام المحاكم :**و يحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لإغراض حالات الإفلاس ، و تقييم الأصول الضرورية ، و في أغراض الدعاوي القضائية
9. **الاستشاريون كالمحللين الماليين و بيوت الاستثمار:** فهؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف إبداء النصح للمستثمرين و توجيههم

المبحث الثاني: المدقق الخارجي ومهامه.

المدقق هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته أو على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين. ويطلق على الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهمة التدقيق ومن ثم يوقع على التقرير

المطلب الأول: مفهوم المدقق الخارجي,

عرف القانون الأساسي(10 _01) المدقق الخارجي"كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات وانتظامها ومطابقتها لإحكام التشريع المعمول به[1] ".

أو هو"الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة،وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها و يصادق على انتظام الجرد و الموازنة و صحتها[2]".

كتعريف شامل يمكن القول

"شخص تتوفر فيه المؤهلات العلمية و العملية المطلوبة والذي يتخذ من أعمال المحاسبة والمراجعة مهنة منتظمة يمارسها بعد الحصول على ترخيص بذلك من الجهة الرسمية في الدولة.ويقوم بمراجعة حسابات الشركات مهما كان شكلها القانوني و حجمها وذلك بطلب من الجمعية العامة للمساهمين بغرض إعطاء رأي فني محايد حول سلامة القوائم المالية".

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية،قانون 10_01 المؤرخ في 29 جوان 2010، متعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،العدد42،بتاريخ 06 جويلية2010 ،ص6.

[2] المرسوم التشريعي،رقم93_08 المؤرخ في 25 أفريل 1993،القانون التجاري،طبع الديوان للأشغال التربوية،2201،ص 981.

المطلب الثاني: **مسؤوليات المدقق الخارجي ومهامه.**

- **أولا: المسؤوليات**

1. المسؤولية المدنية:

تتمثل المسؤولية المدنية للمراجع في مسؤوليته تجاه العميل وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية،فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل المراجعة أو الطرف الثالث، ويقتصر العقاب هنا على دفع تعويض مادي[1].

2. المسؤولية الجزائية:

هي التي تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي[2]:

أ. تآمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة.

ب. تآمر محافظ الحسابات مع مجلس الادارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة لكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.

ت. إغفال محافظ الحسابات وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة.

ث. عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

3. مسؤولية تأديبية:

تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على المراجع أن لا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية، فكل مهنة ومنها مهنة المراجعة لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة.3

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون،**أسس المراجعة**،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،مصر،2007،ص61.

[2] محمد السيد سرايا، **أصول قواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة ،الإسكندرية،مصر،2002،ص74.

[3] آمين السيد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر ،2006،ص191.

➢ **ثانيا: المهام**

- يشهد لانتظام وصحة الحسابات ومطابقتها تماما لنتائج عمليات السنة المالية المنصرمة.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها لتقرير التسيير.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول نظام الرقابة الداخلية.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين العميل و المؤسسات أو الهيئات الأخرى.
- يعلم المسيرين و الجمعية العامة بكل النقائص التي يكتشفها وذات أثر جوهري على نشاط المؤسسة.
- فحص الملف الدائم والملف الجاري وما تحتويه من وثائق وقيم ومدى مطابقتها للمبادئ المحاسبية المعمول بها دون أن يتدخل في أمور التسيير.
- يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد[1]:

❖ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة،أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.

المطلب الثالث: معايير وخطوات أداء مهنة المدقق الخارجي.

➢ **أولا**: المعايير.

على المراجع عند القيام بعملية المراجعة أن يلتزم بمعايير المتعارف عليها وتعرف هذه المعايير على أنها النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على جودة عمل مراجع وتتميز معايير المراجعة بالثبات النسبي،حيث يتم تبويبها إلى ثلاث مجموعات :

- المجموعة الأولى: المعايير الشخصية.
- المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني.
- المجموعة الثالثة: معايير التقرير

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،القانون 01.10،مرجع سبق ذكره،المواد23.24.25،ص07.

➢ **المجموعة الأولى: المعايير الشخصية[1].**

وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمراجع الخارجي وتتكون من المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير :

1. التأهيل العلمي والعملي:

بالرغم من أن أي شخص قد تتوفر فيه الكفاءة في مجالات عديدة ألا أنه لا يستطيع مقابلة احتياجات المراجعة بدون التعليم و الخبرة في هذا المجال والتي تمكنه من إبداء رأي تثق فيه وتعتمد عليه أطراف متعددة في اتخاذ قرارات معينة .

و ينص هذا المعيار على ضرورة توفر عاملين أساسين في المراجع

- التأهيل العلمي(التعليم).
- التأهيل العملي(الخبرة و الكفاءة).

2. استقلال المراجعين : ويتضمن هذا المعيار الأبعاد الثلاثة التالية[2]

- إعداد برنامج المراجعة.
- الفحص
- إعداد التقرير.

3. بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني:

و يتضمن هذا المعيار ضرورة بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب المراجعة ويعني ذلك أن المراجع مسؤول مهنيا عن أداء عمله على نحو جاد وحذر وللتوضيح يشمل بذل العناية المهنية جوانب مثل

[1] حكيمة مناعي،**تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**،مذكرة ماجستير في المحاسبة،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،جامعة الحاج لخضر،باتنة،2008.2009،ص34.

[2] وجدان علي أحمد،**دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر ،2009.2010،ص132.

اكتمال أوراق العمل، كفاية أدلة المراجعة وموضوعية تقدير المراجع ،كما يجب أن يتجنب المراجع الإهمال ولكن لا يتوقع منه أن يصل للحكم المثالي في كافة الحالات.

➢ **المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني[1].**

إن توفر الكفاءة و الاستقلالية لدى مراجع الحسابات غير كاف ليقوم بمهمته على أحسن وجه،وإعطاء رأيه الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات فهناك أيضا معايير العمل الميداني المتعلقة بتنفيذ مهمة المراجعة يجب على المراجع أن يكون ملما بها، وأن يلتزم بها أثناء تنفيذه للمهمة، وذلك حتى يستطيع تقديم عمله بالجودة المطلوبة و تمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير:

1. التخطيط والإشراف :

يتضمن تخطيط عملية المراجعة إستراتجية بمعنى الرؤية والخطة التي يتبعها المراجع عند قيامه بأعمال المراجعة، ويجب على المراجع في نهاية هذه الخطوة أن يقوم بإعداد المراجعة مستفيدا في ذلك بالمعلومات التي حصل عليها خلال فترى التخطيط ، ومع مراعاة إمكانية تعديل بعض الإجراءات التي يتضمنها برنامج المراجعة عند الحصول على معلومات إضافية تستوجب التعديل،ولكي يتمكن المراجع من التخطيط السليم و الفاعل لعمله، فان عليه أن يفهم طبيعة العمل وتنظيمه وطرقه.

2. تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية لدى العميل من أهم المفاهيم والجوانب التي تركز عليها عملية المراجعة، وذلك لما يوفره من بيانات ومعلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، بل إن إجراءات الرقابة الداخلية هي أساس كل مهنة مراجعة،فمن خلالها يتضح مدى مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة من هنا جاءت أهمية هذا المعيار المتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية،حيث يستوجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع لدى العميل قبل قيامه بإجراءات المراجعة وفحص الحسابات.

3. جمع أدلة المراجعة الكافية:

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة،**التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر ،2009.2010،ص 31.

أثناء عملية المراجعة يصل المراجع إلى نقطة يكون قد حصل عندها على قدر كاف من أدلة الإثبات تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، والذي يحدد هذه النقطة هو التقدير المهني للمراجع آخذا في اعتباره الظروف المحيطة بعملية المراجعة.

ويتم الحصول على أدلة المراجعة عن طريق الفحص المستندي، والمراجعة الحسابية،والملاحظات وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة والانتقادات

- **المجموعة الثالثة: معايير التقرير.**

إن إعداد التقرير هو النتيجة النهائية لعمل مراجع الحسابات في أنه يبدي رأيه لمن يهمه الأمر نتيجة عمله وما توصل إليه من نتائج أي أن التقارير المالية تعطي المعلومات المحاسبية الصحيحة والسليمة والتي يمكن الاعتماد عليها أو لا تعطى هذه المعلومات وإنما هناك أثار غير سلمية على النتيجة بسبب عدم دقة القياس أو إتباع أسس غير علمية وسليمة[1].

1. إجراءات إعداد التقرير:[2]

بعد أن ينهي مراجع الحسابات فحص أوراق التدقيق و الإجراءات التدقيقية كاملة يقوم بإعداد التقرير،ويجب أن يحدد المدقق بداية نوع التقرير الذي سيقوم بإعداده عند البدء بعملية الفحص.عند قيام المدقق بإجراءات الفحص يجب أن يتأكد من أن البيانات اللازمة لإعداد التقرر موجودة ومدعمة بأوراق العمل و الكشوف والبيانات التحليلية والمذكرات بشكل يسهل عملية إعداد التقرير.

2. الفحص النهائي للتقرير:[3]

بعد الانتهاء من الفحص النهائي لأوراق المراجعة بواسطة المراجع المشرف أو صاحب المكتب نفسه أو أحد الشركاء فيه، تحول هذه الأوراق في بعض مكاتب المراجعة الكبيرة إلى قسم خاص لمراجعة التقارير، ويكون

[1] عبد الفتاح الصحن،محمد السيد سرايا،**الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزبي و الكل**، الدار الجامعية ،مصر ،2000 ، ص20.

[2] غسان فلاح المطارنة،**تدقيق الحسابات المعاصرة *الناحية النظرية***،ط1،دار المسيرة للنشر والتوزيع،الأردن، 2006، ص123.

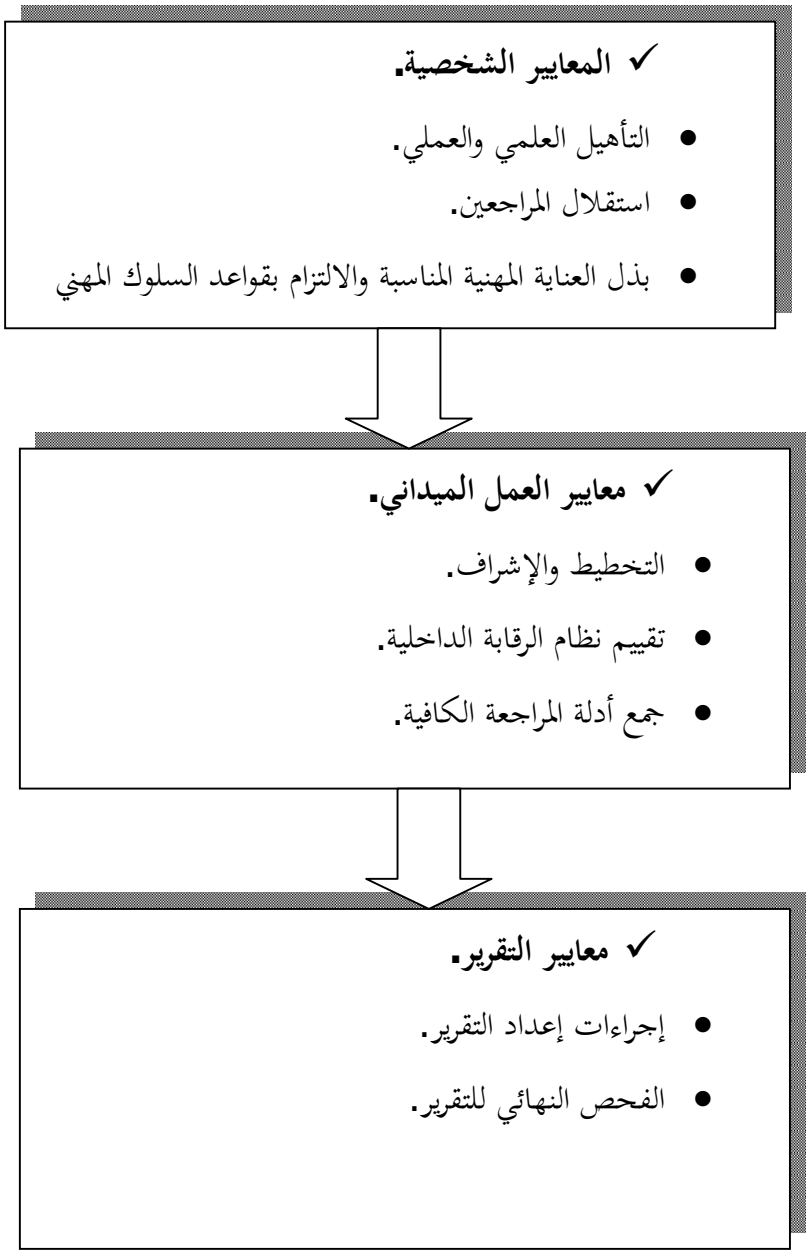
[3] جميلة الجوزي،مفيد عبد اللاوي،**الإجراءات المالية و العملية للمراجعة الخارجية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي،2012، ص229.

هذا القسم عادة مسؤول عن تحديد مدى صحة تطبيق واستخدام إجراءات المراجعة ،والعرض السليم للتقارير والقوائم المالية.

و في خلال الفحص النهائي للتقرير تسجل جميع الملاحظات المتعلقة بالبيانات الناقصة وأي تعليقات، وأي أمور تتطلب الإجابة عليها، وبعد تسوية هذه الملاحظات مع المراجع المشرف يتم إثبات تلك الإجابات وتناقش أي تغييرات عادة مع صاحب المكتب والمراجع المشرف.وتعد مذكر بنتيجة هذا الفحص النهائي لتقرير تبين مدى ملامته والنتائج المترتبة عليه،وأي اقتراحات متعلقة بتحسين برنامج المراجعة مستقبلا. وبعد ذلك يكتب التقرير في صورته النهائية،وتدرج الملاحظات المذكورة والمذكرة المرفقة به ضمن أوراق المراجعة،ويراجع التقرير بعد كتابته بواسطة احد المسؤولين بالمكتب،ويتم التوقيع عليه وتسليمه للمنشأة، وتوضع صورة منه في الملف الخاص بالمنشأة في مكتب المراجع.

و في الشكل التالي تلخيص للمعايير السابقة

الشكل رقم(2-1): معايير أداء مهنة المدقق الخارجي.



المصدر: من إعداد الطالبتين

- **ثانيا : خطوات أداء مهنة المدقق الخارجي.**

أ. الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة[1].

1- الأشغال الأولية:

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

2- الاتصالات الأولى مع مؤسسة المراجعة :

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

3- انطلاق الأشغال:

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

ب. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية[2].

تمر هذه المرحلة بالخطوات التالية:

[1] محمد بوتين،مرجع سابق،ص69.

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

1- الدراسة والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:

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

2- اختبار مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية.

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

3- الدراسة التفصيلية لنظام الرقابة الداخلية.

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

4- التقرير عن نظام الرقابة الداخلية .

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

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

ت. فحص الحسابات[1].

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

ث. إعداد تقرير:

وتعتبر المهمة الأخيرة من المهمة الأخيرة من مهام المراجع الخارجي وتعني نقل الصورة واضحة نتيجة عمليات المراجعة والفحص والتحقيق لكافة القوائم والتقارير المالية يمكن تصنيف التقارير التي يعدها المراجع الخارجي وفقا لثلاث أسس هي[2]:

- الغرض من التقرير، حيث يتم التمييز بين التقرير العام والتقرير الخاص.
- التفصيلات التي يتضمنها التقرير حيث يتم التمييز بين التقرير المختصر والتقرير المطول.
- الموقف الذي تبناه المراجع الخارجي في تقريره، حيث يمكن التمييز بين التقرير النظيف والتقرير المتحفظ،و التقرير المعاكس وتقرير التنحي أو الامتناع عن إبداء الرأي.

1- التقرير العام والتقرير الخاص.

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

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

[2] حسين أحمد عبيد وشحاتة السيد شحاتة،**مراجعة الحسابات**،الدار الجامعية،مصر ،2007،ص129.

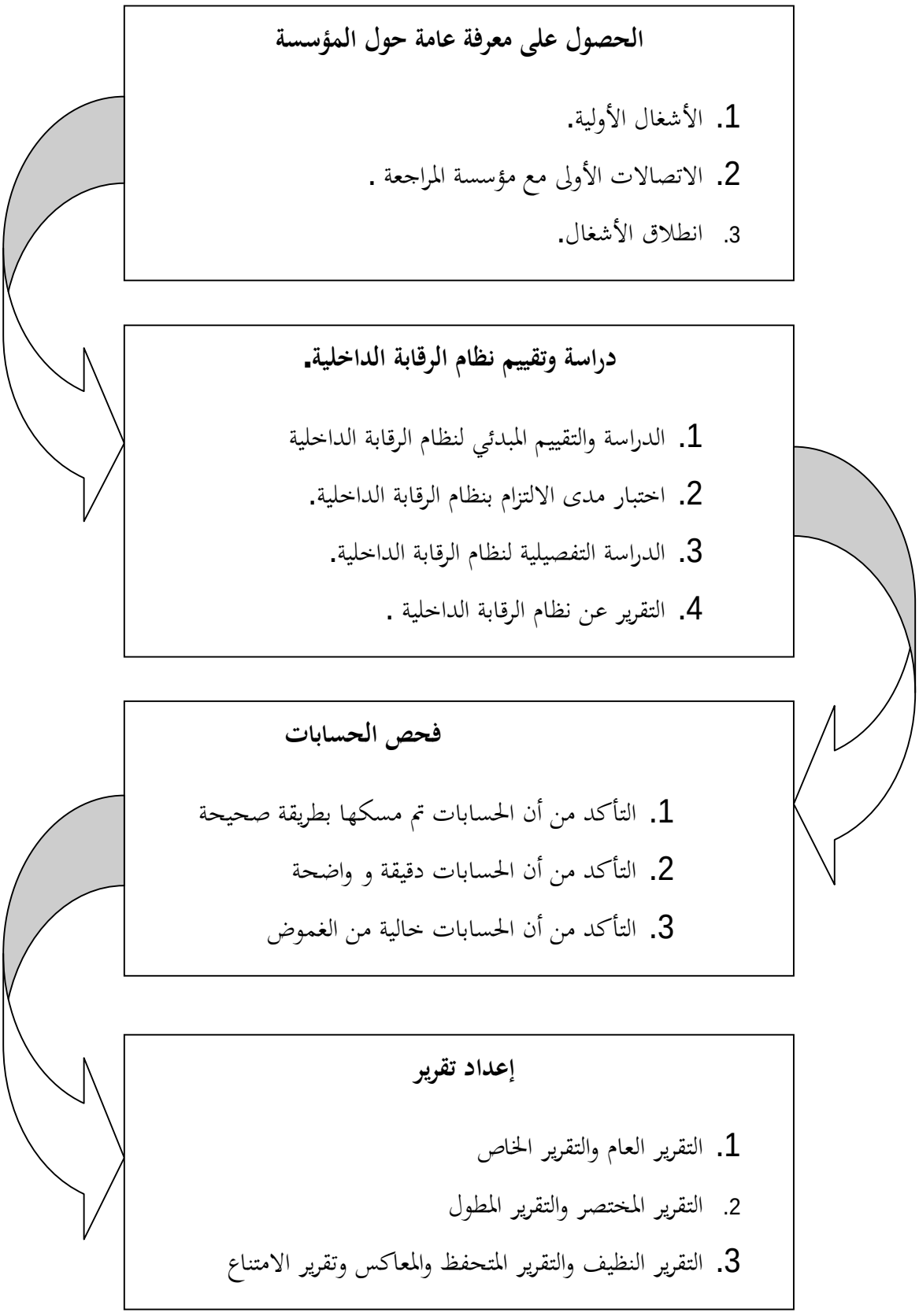
2- التقرير المختصر والتقرير المطول.

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

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

3- التقرير النظيف والتقرير المتحفظ والمعاكس وتقرير الامتناع,

الشكل رقم (2-2)خطوات أداء مهنة المدقق الخارجي



المبحث الثالث :أثر حوكمة الشركات على أداء المدقق الخارجي.

يرتبط التدقيق الخارجي ارتباطا وثيقا بحوكمة الشركات ، فلا يمكن تطبيق حوكمة الشركات دون دعم من مهنة التدقيق والمحاسبة، كما أن تطبيق إجراءات الحوكمة يساهم بشكل مباشر في تطوير مهنة التدقيق الخارجي والرفع من جودتها، ويمكن إيجاز أهمية تطبيق حوكمة الشركات في زيادة جودة التدقيق الخارجي من خلال المطالب التالية:أثر حوكمة الشركات على أداء المدقق الخارجي.

المطلب الأول: دور مجلس الإدارة في مهنة التدقيق الخارجي

- **مفهوم مجلس الإدارة**

هو الهيئة الرئيسية التي تتولى أمور الشركة من تسير وتنفيذ القرارات الصادرة عن جمعية المساهمين حتى تحقق غرض الشركة بحيث يتمتع مجلس إدارة شركة المساهمة بالسلطة الفعلية في ممارسة شؤون إدارتها[1] .

- **تشكيل مجلس الإدارة**

تقضي المادة -610- من القانون التجاري أن إدارة شركة المساهمة يتولاها مجلس الإدارة ويقوم هذا المجلس بإدارة أمور الشركة وتسيير شؤونها ويتألف هذا المجلس من ثلاث (3) أعضاء على الأقل أو اثني عشر (12) عضوا على الأكثر [2]

[1] نادية فضيل ،**شركات الأموال في القانون الجزائري** ،ط3 ،ديوان المطبوعات الجامعية ،بن عكنون الجزائر ،ص231

[2] Mahfoudlachab ,droit des affaires 3éme adition ,office des publications universitaires ,algerie,2006 , p101.

➢ **دوره في المهنة**

لقد أثبت العديد من الدراسات عن وجود دور لمجلس الإدارة في تحسين جودة التدقيق الخارجي، فقد بينت دراسة (O'sull ivan ,2000) أن نسبة الإداريين غير التنفيذيين (المستقلين) لها أثر إيجابي على جودة التدقيق الخارجي، وذلك بكون أن الإداريين غير التنفيذيين يقدمون مكافآت للمدقق لحثه على القيام بمهامه بجودة عالية، وبينت دراسة (Neknili and al, 2006) العلاقة بين أتعاب التدقيق والحوكمة، وتوصلت الدراسة إلى أن استقلالية مجلس الإدارة تتحدد بارتفاع نسبة الأعضاء المستقلين وبالفصل بين مهام المدير العام ورئيس مجلس الإدارة، وأثبتت الدراسة وجود علاقة ايجابية بين ارتفاع نسبة الأعضاء المستقلين وتحسين جودة التدقيق الخارجي من خلال مطالبتهم للمدقق الخارجي لممارسة مراجعة أكثر تعمقا في المسائل المالية، بالإضافة إلى حثه على تقييم نظام الرقابة الداخلية[1].

المطلب الثاني :دور لجنة التدقيق في مهنة التدقيق الخارجي

➢ **مفهوم لجنة التدقيق.**

عرف المجمع الأمريكي لمحاسبين القانونيين (AICPA) لجنة التدقيق على أنها " تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وذلك لاختيار المدققين الخارجين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة لداخلية" [2].

➢ أهداف لجنة التدقيق :مكن إيجاز أهداف لجنة التدقيق فيما يلي[1]:

[1] حمادي نبيل، **أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية**، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، 2011-2012، ص93، بتصرف.

[2] شريقي عمر،**لجان التدقيق كأحد متطلبات إرساء نظام الحوكمة ومحاربة الفساد في الشركات**، الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة،26 نوفمبر 2013،ورقلة،ص10.

1) مساعدة مجلس الإدارة على أداء مسؤولياته المالية.

2) التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه.

3) دعم استقلال المراجع الخارجي .

4) ضبط جودة التقارير المالية.

5) دعم استقلال المدقق الخارجي .

- **دورها في المهنة .**

تدعم دور لجنة المراجعة بصدور قانون (Sarbnanes-Oxley) سنة 2002، وذلك لتصحيح الأخطاء وتدارك النقائص التي تسببت في انهيار العديد من الشركات العالمية الكبرى، وقد بين القانون في القسم (301) منه دور لجنة المراجعة، والتي حول لها مسؤولية التعيين والإشراف على أي عمل مراجعة يتم تأديته، كما يتعين عليها القيام بتحديد مكافآت المراجعين، والإشراف المباشر عليهم، ووفق هذا القانون فقد تعززت استقلالية لجنة المراجعة، بحيث يتم استبعاد من اللجنة كل موظف أو شخص منتسب للشركة، واستبعاد أي مكافأة من الشركة فيما عدا المكافآت الخاصة بالانتساب إلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، وصار من اللاّزم أن يقوم المراجع بتقديم تقرير إلى لجنة المراجعة عن كافة العناصر التالية[2]:

- السياسات والممارسات المحاسبية الهامة.
- المعالجة البديلة للمعلومات المالية التي تتم مناقشتها مع الإدارة والمعالجة المفضلة من طرف المراجعين.
- الاتصالات الأخرى مع الإدارة.

[1] سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح،**علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية**،رسالة ماجستير،كلية التجارة،جامعة الزقازيق، 2013، ص18.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مصدر سبق ذكره، ص727.

إن لجان المراجعة سوف تكون أكثر فعالية في عملية الإشراف على إعداد القوائم المالية، والحد من الخلافات بين الإدارة والمراجع الخارجي، وهذا ما يخفض من احتمالية تحرير المراجع الخارجي لتقرير يحتوي على تحفظات ناتجة عن أخطاء محاسبية أو عدم الالتزام بالمعايير المطلوبة، وقد أثبت ذلك في دراسة (Good and Seow, 2002)، والتي تناولت تأثير حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية[1].

المطلب الثالث : دور المراجعة الداخلية في مهنة التدقيق الخارجي

- **مفهوم المراجعة الداخلية.**

– فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالشركة فحصا انتقاديا منظما، قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك الشركة في نهاية فترة ومنية محددة ،ومدى تصورها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة في تلك الفترة[2].

- **خصائص المراجعة الداخلية.**

تتميز المراجعة الداخلية بالخصائص التالية[3]:

1. **وظيفة تقييم مستقلة:** أي أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها
2. **وظيفة استشارية:** حيث تعمل على تزويد إدارة ومجلس إدارة الشركة بالتحليلات والاستشارات والدراسات والاقتراحات المناسبة في الوقت المناسب

[1] سامح محمد رضا رياض أحمد: **دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية**، دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 1، 2007، ص54-55.

[2] خالد أمين ،**علم تدقيق الحسابات** ،دار وائل ،عمان ،ط1 ،2000 ،ص13

[3] أوصيف لخضر؛**دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**؛رسالة ماجيستر في العلوم الاقتصادية؛جامعة قاصدي مرباح؛ورقلة؛2009؛ ص62

3. **وظيفة تأكيدية:** بناءا على تقدير المخاطر تعمل المراجعة الداخلية على تقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية وبناءا على نتائج تقدير المخاطر لتطمئن الإدارة بأن هذه المخاطر مفهومة ويمكن التعامل معها بشكل مناسب.

4. وظيفة موضوعية: أي أن يقوم المراجع بأداء عمله دون تمييز أو تحيز ويمارس العدالة والتجرد في جمع وتقييم أدلة الإثبات والنتائج وتعتبر خاصية أساسية فهي تسمح للمراجع أن يوفر خدمات التأكد والاستشارة إلى الإدارة وجميع الأطراف ذات المصلحة في الشركة.

➢ **دوره في المهنة التدقيق**

يلعب المراجعون الداخليون دورا هاما في حوكمة الشركات من خلال تقديم الدعم الكامل للجنة المراجعة لتأدية مهامها في الإشراف ومتابعة المراجعين الخارجيين[1]، وهذا ما يسهل عمل لجنة المراجعة، ولا يتوقف دور المراجعة الداخلية في هذا الحد، بحيث تعتبر أعمال المراجعة الداخلية ونتائجها منطلقا وقاعدة يستند عليها المراجع الخارجي في تخطيط عملية المراجعة الخارجية، وتحديد أنواع الاختبارات التي يجب أن يقوم بها انطلاقا من تقييمه لنظام الرقابة الداخلي للمؤسسة، كما جاء في المعيار الدولي للمراجعة الخارجية رقم (610)، والذي أتاح للمراجع الخارجي إمكانية الاستفادة من أعمال المراجعة الخارجية في بناء تصوره لعملية المراجعة الخارجية، وبالتالي فإن جودة عملية المراجعة الداخلية سوف تنعكس بشكل مباشر على جودة المراجعة الخارجية.

لقد تناولت العديد من الدراسات لمواضيع تأثير المراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية، فقد استنتجت دراسة (De Zoort et autres, 1999) أن اعتماد المراجعين الخارجيين على نتائج أعمال المراجعين الداخليين يؤثر على تخطيط عملية المراجعة الخارجية، وبالتالي على جودة المراجعة الخارجية من منظور

[1] طارق حماد المبيضين، **حاكمية المؤسسة وأثرها على تحسين استقلالية مدققي الحسابات الداخليين في البنوك التجارية الأردنية**، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، 2009، ص52.

سيرورة المراجعة المالية، باعتبار أن حسن التخطيط يؤدي إلى رفع جودة عملية المراجعة، كما أكدت دراسة (Chambers et autres, 2004)، على أن استخدام المراجع الخارجي لمخرجات المراجعة الداخلية يزيد من جودة المراجعة الخارجية، من منطلق أنّ المراجعة الداخلية تعمل على منع الغش والتقرير عنه وتوفير ملاحظات مسبقة لخطر الغش[1].

وبالتالي يمكن أن تعتبر المراجعة الداخلية عاملا مساهما في تحسين جودة المراجعة الخارجية بعد أن يتأكد المراجع الخارجي من كفاءة نظام الرقابة الداخلي للشركة ومن معقولية أعمالها وتقاريرها.

المطلب الرابع :دور الإفصاح المحاسبي في مهنة التدقيق الخارجي

➢ مفهوم الإفصاح المحاسبي

- "عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية، للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية،وهذا يعني أيضا أن تعرض المعلومات بالبيانات والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل[2] "
- "الإفصاح هو عملية إطلاق جميع المعلومات ذات صلة بالشركة والتي قد تؤثر على قرار الاستثمار[3] "

➢ أهداف الإفصاح المحاسبي

يهدف الإفصاح إلى ما يلي[4]

[1] حمادي نبيل،سبق ذكره ص112، بتصرف.

[2] محمد المبروك أبو زيد،**المحاسبة الدولية وانعكاستها على الدول العربية**،ايتراك للطباعة والنشر،مصر،2005،ص577

[3] ابراهيم جابر السيد،**الإفصاح المالي اثره أهميته في نمو الأعمال التجارية العربية**،دار غيداء للنشر والتوزيع،ط1، الأردن ،ص18

[4] أحمد بلقاوي،**نظرية المحاسبة**،ج4،تعريب رياض عبد الله،دار البازوري للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2009،ص403

- وصف البنود المعترف بها، وتوفير قياسات ملائمة لهذه البنود عدا تلك القياسات المندرجة في القوائم المالية كتحديد القيمة العادلة المقدرة للأدوات المالية من خارج القائمة المالية.
- وصف البنود غير المعترف بها، وتوفير قياسات مناسبة لها، كوصف الضمانات المباشرة وغير المباشرة للديون الممنوحة للآخرين.
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم مخاطر واحتمالات كل من البنود المعترف وغير المعترف بها ،كتوضيح سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالرهن.
- توفير معلومات مهمة تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالمقارنة ضمن السنة الواحدة وبين السنوات السابقة .
- توفير معلومات عن التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية .
- مساعدة المستثمرين في تقدير العائد على الاستثمار،كتحديد نسبة توزيعات الأسهم.

من خلال الأهداف السابقة نستنتج أن {الإفصاح المحاسبي يهدف إلى إزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المحاسبية}

- دوره في المهنة التدقيق

رغم التأكيد على ضرورة وجود الإفصاح، إلا أن الإشكالية تكمن في مستوى ونوع الإفصاح المطلوب، فبعد ظهور فكرة الإفصاح الكامل والذي يضمن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالطريقة والكم التي تجعل كل الأطراف المستخدمة تجد ضالتها في هذه الإفصاحات، جاءت فكرة الإفصاح بالمستوى الواقعي أو المتاح عن طريق الإفصاح الكافي أو المناسب، وقد كان (Moonitz, 1961)أول من دعا إلى تبني مفهوم المستوى

الواقعي للإفصاح، ولخص مفهوم الإفصاح بعبارة: "يجب على التقارير المحاسبية أن تفصح عن المعلومات الضرورية وبالقدر الذي يجعلها غير مضللة"[1].

[1] محمد مطر، **دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز وتفعيل التحكم المؤسسي**، المؤتمر العلمي المهني الخامس، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، 2003، ص13.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تبين لنا أن المدقق الخارجي يعمل على فحص مختلف السجلات والمستندات للشركة والتحقق من صدقها وسلامتها وأنها تعكس الوضعية المالية الفعلية ، ومدى احترامها للمعاير المتعارف عليها.

كما تبين كذلك أن استقلالية وكفاءة المدقق الخارجي تعتبر من بين أهم المعايير التي من شأنها أن تصمن جودة أعماله وموضوعيته خلال إبدائه لرأيه، ولضمان تحقق هذين المعيارين فقد توصلنا الى وجوب توفر مجموعة من التدابير كان من أبرز ها ضرورة اختيار وإشراف جهة مستقلة عن الإدارة العليا عن المدقق الخارجي على مستوى المؤسسات وعدم وجود أي تدخل لإدارة هذه المؤسسات في تعيين أو في عمل المدقق الخارجي سواء كان ذلك بصورة مباشرة أو غير مباشرة .

كما تطرقنا إلى توضيح أثر الحوكمة على التدقيق الخارجي،أين توصلنا إلى الدور البارز الذي من الممكن أن تلعبه هذه الآلية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات ، سواء من خلال دورها في ضمان قوائم مالية ذات مصداقية عالية خدمة للمساهمين وباقي الأطراف ذات المصلحة أو من خلال دورها في زيادة الاهتمام بمسألة الإفصاح والشفافية أو غيرها من الأدوار الأخرى التي تطرقنا إليها.

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

يهتم هذا المبحث بتوضيح أهم الخطوات والأساليب العلمية التي استخدمت في إجراء الدراسة الميدانية ابتداءً من الخطوة الأساسية المتمثلة في تقديم منهج الدراسة وكيفية اختيار مجتمع وعينة البحث، ثم التطرق إلى الأساليب الإحصائية المستعملة لتحليل البيانات المتحصل عليها من عينة الدراسة، ليتم أخيرا صياغة الاستبيان وتحليل نتائج فقراته، فضلا صياغة فرضيات الدراسة واختبارها ومناقشة نتائجها.

المطلب الأول: تقديم منهج الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة

أولا: منهج الدراسة:

في هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الواقع ويهتم بوصف الظاهرة وصفا دقيقا وتحليلها وتفسيرها واستخلاص التعميمات والاستنباطات منها، ويعبر عنها تعبيرا كميا أو كيفيا، فالتعبير الكيفي يصف لنا الظاهرة ويوضح خصائصها أما التعبير الكيفي فيعطينا وصفا رقميا يوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها ودرجات ارتباطها مع الظواهر المختلفة. كما تم استخدام المنهج الإحصائي لتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

ثانيا: تحديد مجتمع الدراسة:

يتألف مجتمع الدراسة الحالية من جميع الموظفين الذي يزاولون مهنة التدقيق والمحاسبة في مؤسسات عمومية ومكاتب محاسبة في بلدية المدية.

ثالثا: تحديد عينة الدراسة:

تم اختيار عينة ميسرة بطريقة موضوعية للحصول على نتائج دقيقة وموثوق فيها، حيث تمثل عددها في (38)موظف قبل المشاركة طواعيةً للإجابة على الإستبانات. وعلى ذلك تم توزيع (38) استبانة على أفراد عينة الدراسة؛ أي دون تدخل أي وسيط (يدويا)، بعد هذا تم استرداد (35) استبانه ما يعني أن هنالك (3) استبانات قد فقدت، وبعد فحص الاستبانات، تم استبعاد (4) استبانات لعدم صلاحيتها للتحليل، وبهذا يكون عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (31) أي بنسبة (72.5%) من إجمالي عدد الاستبيانات الموزعة، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1) تداول الاستبانات

الإستبانات	العدد#	النسبة%
المفقودة	3	7.89
الغير صالحة للتحليل	4	10.53
الصالحة للتحليل	31	81.85
المجموع	38	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

المطلب الثاني: مصادر الحصول على المعلومات

7اعتمدت الدراسة في جمع البيانات على المصادر الآتية:

1-المصادر الثانوية:

اعتمد الطلبة على الكتب والدوريات والمراجع والرسائل الجامعية والمقالات التي تناولت موضوع الدراسة بشكل مباشر وغير مباشر وذلك للوقوف على الأسس العلمية الحديثة المرتبطة بالدراسة موضوع البحث، والتي ساعدت في بناء الإطار النظري للدراسة.

2-المصادر الأولية:

تم الاعتماد على المصادر الأولية في جمع البيانات من خلال استبانة صممت خصيصا لهذا الغرض، وبالاعتماد على ما أورده الكُتاب والباحثون بخصوص محاور الدراسة، إذ و ُجه إلى أفراد عينة الدراسة من أساتذة مختصين وموظفين يمارسون مهنة المحاسبة والتدقيق، وقد روعي في تصميم الاستبانة تحديد المحاور الرئيسية وصياغة العبارات التي تمثل كل محور، حيث كانت جميع العبارات ذات النهايات المغلقة.

وقد وقعت الاستبانة في قسمين وهما على النحو الآتي:

- القسم الأول: تضمن متغيرات تتعلق بالبيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة (العمر، الوظيفة الممارسة، سنوات الخبرة، المؤهل الأكاديمي)

- القسم الثاني: تضمن ثلاث محاور تمثل متغيرات الدراسة:

- المحور الأول: تضمن محور السلوك الأخلاقي، وتم قياسه بواسطة (04) عبارات من (A1) إلى (A4)
- المحور الثاني: تضمن محور الرقابة والمسالة، وتم قياسه بواسطة (04) عبارات من (B1) إلى (B4).
- المحور الثالث: تضمن ادارة المخاطر، وتم قياسه بواسطة (03) عبارات من (C1) إلى (C3).

كما تمّ قياس عبارات محاور التي تتضمن متغيرات الدراسة باستخدام مقياس ليكارت (Likert Scale) على اعتباره من أنسب المقاييس التي تسمح لنا بقياس استجابات الأفراد. وبما أن هذا المقياس يعبر عن الخيارات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) في دراستنا هذه فهو بذلك مقياس ترتيبي، والأرقام التي تدخل في البرنامج الاحصائي المستخدم في التحليل تعبر عن الأوزان وهي (موافق بشدة=5، موافق=4، محايد=3، غير موافق=2، غير موافق بشدة=1) فيتوجب علينا أن نقوم بحساب المتوسط الحسابي ويتم ذلك بحساب طول الفترة أولاً وهي عبارة عن حاصل قسمة (4) على (5)؛ حيث (4) تمثل عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة)، بينما (5) تمثل عدد الاختيارات، وعند قسمة (4) على (5) ينتج طول الفترة ويساوي (0.8) ويصبح التوزيع حسب الجدول التالي:

- **الجدول رقم (3-2): توضيح مقياس ليكارت (Likert Scale)**

المستوى	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المتوسط الحسابي	من 1 إلى 1.79	من 1.8 إلى 2.59	من 2.6 إلى 3.39	من 3.4 إلى 4.19	من 4.20 إلى 5

المصدر: من إعداد الطالتين.

المطلب الثالث: أدوات التحليل الإحصائي

بعد الإنتهاء من تفريغ البيانات المتضمنة في هذه الاستبيانات في الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية والمعروفة اختصارا (SPSS_ V_{25})، نقوم بإجراء التحليل الإحصائي للبيانات عن طريق مجموعة من

الاختبارات الإحصائية وهذا تماشيا مع نوع المتغيرات وفرضيات الدراسة وفيما يلي توضيح للاختبارات الإحصائية التي تم استخدامها:

- اختبار كولمجروف-سمرنوف Kolmogorov-smirnov test (K-S) لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه؛
- معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان؛
- معامل الإرتباط سبيرمان Spearman Corrélation Coefficient لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي، والعلاقة بين المتغيرات؛
- التكرارات والنسب المئوية لوصف بيانات العيّنة من حيث خصائصها؛
- المتوسطات الحسابية من أجل معرفة الأهمية النسبية للمتغيرات والعبارات التي تقيسها؛
- الإنحرافات المعيارية لقياس درجة تشتت قيم استجابات الموظفين عن المتوسط الحسابي؛
- قيمة (***t***) لاختبار فرضيات الأولى.
- تحليل التباين الأحادي لإختبار الفرضية الثانية والثالثة والرابعة

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل البيانات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss)، حيث ستم إختبار التوزيع الطبيعي، وتقييم صحة وثبات أداة الدراسة، بعد هذا يتم وصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، بعد ذلك يتم إجراء تحليل وصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة واختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: إختبار التوزيع الطبيعي، وتقييم صحة وثبات أداة الدراسة

عند جمع البيانات العملية باستخدام الاستبيانات فإنه يتوجب التحقق من بعض المسائل المتعلقة بجمع البيانات. ومن أهم هذه المسائل هي: فحص التوزيع الطبيعي للبيانات، الثبات، صدق الاتساق الداخلي و الصدق البنائي وفما يلي توضيح لهذه المسائل.

أولا: التحقق من التوزيع الطبيعي

للتأكد من ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، قامت الطالبتين باستخدام اختبار كولمجروف-سميرنوف (Kolmogorov-smirnov test (K-S) وهو اختبار ضروري في حالة استخدام الإختبارات المعلمية مثل اختبار **(t)** لعينة واحدة،حيث تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، وحتى تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حسب هذا الإختبار فلابد أن تكون مستوى الدلالة للمتغيرات الدراسة أكبر من (0.05) .والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار.

الجدول رقم (3-3):اختبار كلمجروف-سميرنوف (*K-S*) لتحقق من التوزيع الطبيعي لأبعاد محور مرتكزات الحوكمة

الأبعاد	قيمة الاختبار *K-S*	درجة الحرية *df*	مستوى الدلالة *P*
السلوك الأخلاقي	0.180	37	0.094
الرقابة والمسألة	0.168	37	0.106
إدارة المخاطر	0.234	37	0.150

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من الجدول رقم (): أن التحقق من التوزيع الطبيعي من خلال اختبار كلموجروف-سميرنوف قد أفضى إلى نتيجة مفادها أن شكل التوزيع لأبعاد مرتكزات الحوكمة كان ضمن حدود التوزيع طبيعي، فبرجوع إلى قيم الاختبار لمتغيرات الدراسة نجدها غير دالة إحصائيا (*P*>0.05).

ثانيا: اختبارات الصدق

يؤكد العديد من العلماء والباحثين أن صدق الاختبار يعتمد على صدق عباراته، إذ يزداد أو يقل على أساسها، وعليه فإن العناية بصدق العبارات تعد بمترلة المعالجة على المستوى القاعدي مع المشكلة العامة، وقد تم في هذه الدراسة قياس صدق العبارات بعدة طرق، منها الصدق: الصدق الظاهري، صدق الاتساق الداخلي والصدق التمييزي. وفيما يلي تفصيل ذلك:

1-صدق المحتوى: تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين ممثلين في (03) أساتذة من كلية العلوم التجارية والاقتصادية والتسيير، حيث طُلِب إليهم إبداء الرأي والملاحظات حول مدى انتماء العبارات لمحاور الدراسة التي أدرجت فيها، بالإضافة إلى سلامة الصياغة اللغوية، ووضوحها من حيث المعنى، وسهولة الفهم، وأي ملاحظات وتعديلات يرونها مناسبة، وقد تم إعادة تعديل الاستبانة وفق ما ارتأه السادة المحكمون حيث أصبحت الأداة بعد التحكيم بصورتها النهائية مكونة من (11) عبارة، موزعة على ثلاث أبعاد.

2-صدق الاتساق الداخلي

تعد قوة الارتباط بين العبارات المعدة لقياس خاصية ما مؤشراً إحصائياً لصدق الاتساق الداخلي. تشير **"أنستازي"** أن الاتساق الداخلي لعبارات الاختبار يحسب عن طريق معامل الارتباط بين درجات العبارات ودرجات المحك الخارجي، وعندما لا يتوفر محك خارجي فإن الدرجة الكلية للاختبار تعد أفضل محك داخلي يمكن الاعتماد عليه. ومن أجل تحقيق ذلك تم حساب معامل الارتباط سبيرمان (Spearman) بين درجات كل عبارة مع الدرجة الكلية للاختبار.

- **الإتساق الداخلي لبعد السلوك الأخلاقي**

نوضح ذلك من خلال عرض الجداول رقم ()

الجدول رقم: (3-4) معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات بعد السلوك الأخلاقي مع الدرجة الكلية للبعد نفسه.

رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط *SP*	مستوى الدلالة *P*
A1	يلتزم المدقق الخارجي بأخلاق حميدة وسلوك مهني رشيد أثناء القيام بعمله	0.610***	<0.001
A2	إلزامية المدقق الخارجي بالتوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمنشأة	0.752***	<0.001
A3	الإفصاح والشفافية عند تقديم المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة	0.481**	0.004
A4	الحفاظ على البيئة التطبيقية مسؤولية اجتماعية	0.639***	<0.001
***:P<0.001		**:P<0.01	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين نتائج الواردة في الجدول رقم () أن جميع المعاملات الإرتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من ($SP = 0.481, P = 0.004$) للعبارة (A3) إلى ($SP = 0.752, P < 0.001$) للعبارة (A2) مما يعني وجود علاقة طردية بين العبارات والبعد الذي تنتمي إليه (السلوك الأخلاقي)، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

- **الإتساق الداخلي لبعد الرقابة والمسألة**

نوضح ذلك من خلال عرض الجداول رقم ()

الجدول رقم: (3-5) معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات بعد الرقابة والمسألة مع الدرجة الكلية للبعد نفسه

رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط *SP*	مستوى الدلالة *P*
B1	المدقق الخارجي ملزم بتفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح المنشأة	0.836***	<0.001
B2	يعمل المدقق الخارجي على تفعيل الأطراف الرقابية المباشرة المتمثلة في المساهمون، مجلس الإدارة.	0.771***	<0.001
B3	ُفعل المدقق الخارجي الأطراف الرقابية العامة كسوق رأس المال، مصلحة الشركات	0.752***	<0.001
B4	يسعى المدقق الخارجي على وجود الموردون والعملاء، المستهلكون وغيرهم من الأطراف الرقابية الخارجية.	0.849***	<0.001
***:P<0.001			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين نتائج الواردة في الجدول رقم () أن جميع المعاملات الإرتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من (*SP* = 0.752, *P* <0.001) للعبارة (B3) إلى (*SP* = 0.849, *P* <0.001) للعبارة (B4) مما يعني وجود علاقة طردية بين العبارات والبعد الذي تنتمي إليه(الرقابة والمسالة)، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

- **الإتساق الداخلي لبعد إدارة المخاطر**

نوضح ذلك من خلال عرض الجداول رقم ()

الجدول رقم: (3-6) معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات بعد إدارة المخاطر مع الدرجة الكلية للبعد نفسه.

رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط *SP*	مستوى الدلالة *P*
C1	المدقق الخارجي ملزم بتفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح المنشأة.	0.649***	<0.001
C2	يعمل المدقق الخارجي على تفعيل الأطراف الرقابية المباشرة المتمثلة في المساهمون، مجلس الإدارة.	0.580***	<0.001
C3	َفعل المدقق الخارجي الأطراف الرقابية العامة كسوق رأس المال، مصلحة الشركات.	0.675***	<0.001
***:P<0.001			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين نتائج الواردة في الجدول رقم () أن جميع المعاملات الإرتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من ($SP = 0.580, P = 0.001$) للعبارة (C2) إلى ($SP = 0.675, P < 0.001$) للعبارة (C3) مما يعني وجود علاقة طردية بين العبارات والبعد الذي تنتمي إليه (إدارة المخاطر)، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

ثالثا: الصدق البنائي:

يعتبر الصدق البنائي أحد أهم أنواع صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط درجة كل متغير مع درجة متغيرات الدراسة الأخرى والدرجة الكلية لعبارات الإستبانة.

الجدول رقم: (3-7) معاملات الإرتباط سبيرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للإستبيان.

البعد	السلوك الأخلاقي	الرقابة والمسألة	إدارة المخاطر	الدرجة الكلية للإستبيان
السلوك الأخلاقي	1	-	-	-
الرقابة والمسألة	0.756***	1	-	-
إدارة المخاطر	0.704***	0.811***	1	-
الدرجة الكلية للإستبيان	0.792***	0.846***	0.786***	1

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من الجدول رقم () الذي يبين معاملات ارتباط الأبعاد مع بعضها البعض، ثم مع الدرجة الكلية للمقياس (جميع عبارات الإستبيان)، أن جميع معاملات الإرتباط الظاهرة في الجدول محصورة بين القيمتين (*SP*=0.846; *SP*=0.704) وهي دالة أحصائيا عند مستوى (0.01%)، وهذا يعكس الصدق البنائي لأداة الدراسة.

رابعا: ثبات الإستبيان

يعد ثبات الفقرات شرطا أساسيا من شروط أدوات البحث، ويقصد بهبه أن تعطي عبارات الاختبار نفس النتائج أو قريبة منها إذا ما أعيد تطبيقها على الأفراد أنفسهم في الظروف نفسها.

وقد تم حساب معامل ثبات الاختبار بطريقة التباين ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، حيث تتمتع هذه الطريقة بأهمية خاصة في حساب ثبات الاختبارات الموضوعية وهي تمثل التجانس في أداء الأفراد في قياس خاصية محددة، وتتراوح قيمة معامل الثبات بين (0) و(1) وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على ثبات المقٍ للمتغير أو المقياس، وكلما اقترب من الصفر دل على عدم وجود ثبات.

يوضح الجدول التالي نتائج معاملات الثبات بطريقة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) للأبعاد والدرجة الكلية للإستبيان.

الجدول رقم (3-8) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الأبعاد والدرجة الكلية للاستبيان

أبعاد الدراسة	معامل ألفا كرونباخ α
السلوك الأخلاقي	0.844
الرقابة والمسألة	0.768
إدارة المخاطر	0.737
الدرجة الكلية للإستبيان	0.830

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين النتائج الواردة في الجدول الرقم () أن قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ لأبعاد الدراسة كانت قيم مرتفعة، حيث جاءت قيمة معامل ألفا كرونباخ لبعد السلوك الأخلاقي: (α= 0.844)، كما بلغ معامل ثبات لبعد الرقابة والمسألة:(α= 0.768) ، وأيضا بلغ معامل الثبات لبعد إدارة المخاطر: (α= 0.737) أما على مستوى الدرجة الكلية للاستبيان فقد بلغ معامل الثبات (α= 0.830)، وهذا يؤكد أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة ثبات عالية ومناسبة وتقيس ما وضعت لقياسه، وبالتالي فهي تفي بأغراض الدراسة.

المطلب الثاني: وصف البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة

اشتملت البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة كما جاء في الإستبيان المرفق في الملاحق على المتغيرات التالية: (العمر، المؤهل الأكاديمي، الوظيفة الممارسة، سنوات الخبرة)، حيث سيتم الاعتماد على التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية في التعبير عن خصائص أفراد العينة وتحليلها.

أولا: متغير العمر

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير العمر.

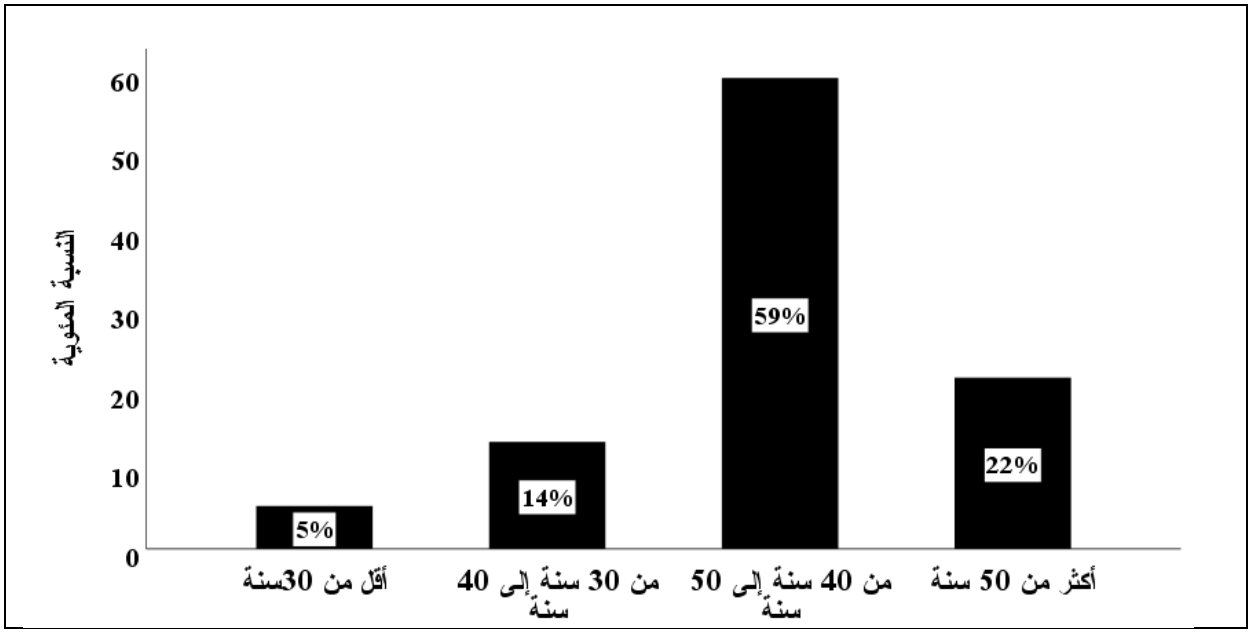
الجدول رقم (3-9)توزيع أفراد العيّنة حسب متغير العمر

المتغير	الفئات	التكرار f	النسبة المئوية %
العمر	أقل من 30 سنة	02	05
	من 30 سنة إلى 40 سنة	05	14
	من 40 سنة إلى 50 سنة	22	59
	أكثر من 50 سنة	08	22
	المجموع	37	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه، أنّ معظم الموظفين في عينة الدراسة هم من الفئة العمرية [من40 سنة إلى 50 سنة]، حيث بلغ عددهم (22) موظف وبنسبة مقدارها (59%)، تليها الفئة العمرية [أكثر من 50 سنة]، حيث بلغ عددهم (08) موظف وبنسبة (22%)، ثم الفئة العمرية [من 30 سنة إلى 40 سنة]، والبالغ عددهم (05) موظفين وبنسبة مقدارها (14%)، في حين بلغ مجموع الموظفين الذين هم من الفئة العمرية [أقل من 30سنة] موظفين اثنين وبنسبة مقدارها (05%). وبشكل عام يمكن القول أن غالبية الموظفين في عينة الدراسة هم من كبار السن والذين يمتلكون خبرة كبيرة في الميدان، والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (3-1)توزيع أفراد العيّنة حسب متغير العمر



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS

ثانيا: المؤهل الأكاديمي

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل الأكاديمي.

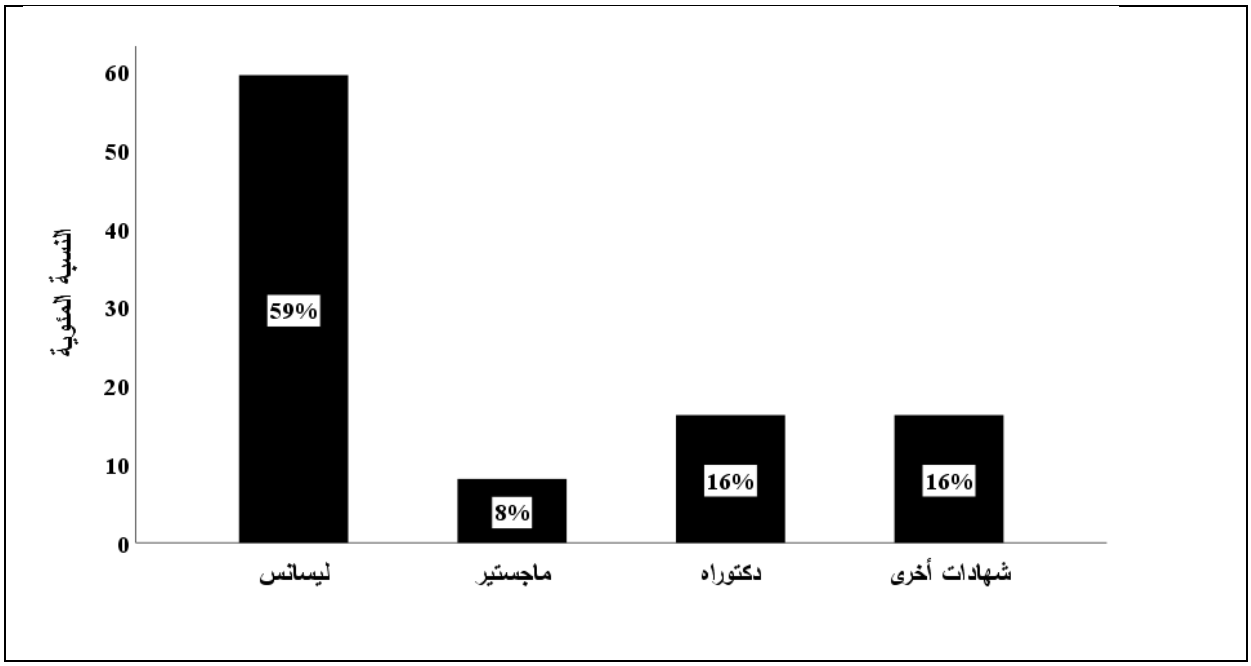
الجدول رقم (3-10)توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل الأكاديمي

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية %
المؤهل الأكاديمي	ليسانس	22	50
	ماجيستر	03	08
	دكتوراه	06	16
	شهادات أخرى	06	16
	المجموع	37	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن الموظفين الذين يمتلكون شهادة ليسانس يمثلون المستوى التعليمي الغالب في عينة الدراسة، حيث بلغ عددهم (22) موظف وبنسبة مئوية بلغت (50%)، يليهم الموظفين الحاملين لشهادة دكتوراه وشهادات أخرى بمجموع (06) موظفين وبنسبة (16%) لكل منهما، في حين نجد أن الموظفين الذين يمتلكون شهادة ماجستير يمثلون أدنى نسبة من عينة الدراسة إذ بلغ عددهم (03) موظفين وبنسبة (08%). وعليه نستنتج أن غالبية الموظفين الذين يمثلون عينة الدراسة هم من حاملي شهادة ليسانس، والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (3-2)وزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل الأكاديمي



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS

ثالثا: الوظيفة الممارسة

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة الممارسة:

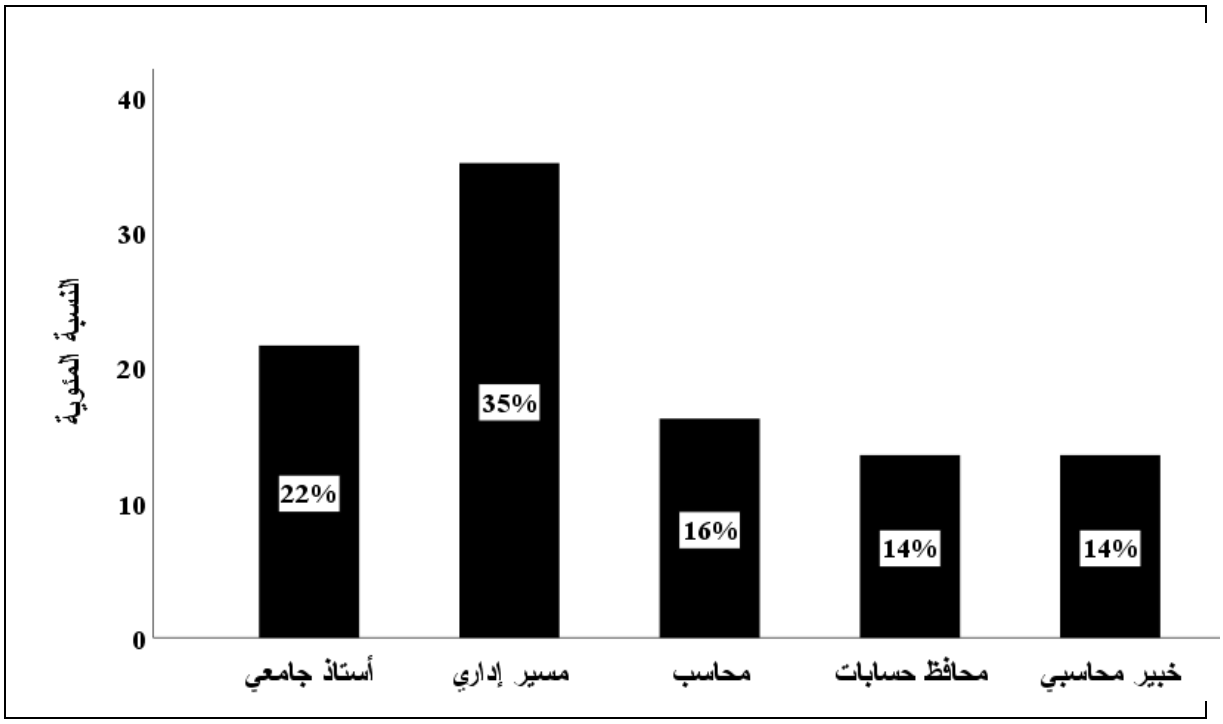
الجدول رقم (3-11)وزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة الممارسة

المتغير	الفئات	التكرارات *f*	النسبة المئوية *%*
الوظيفة الممارسة	أستاذ جامعي	08	22
	مسير إداري	13	35
	محاسب	06	16
	محافظ حسابات	05	14
	خبير محاسبي	05	14
	المجموع	37	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن الموظفين الذين ينتمون إلى وظيفة مسير إداري هم الأكثر تمثيلا في عينة الدراسة، حيث بلغ عددهم (13) موظف وبنسبة مئوية بلغت (35%)، يليهم الأساتذة الجامعيين بمجموع (08) أساتذة وبنسبة بلغت (22%)، ثم المحاسبين بمجموع (06) موظفين وبنسبة بلغت (16%)، أما الموظفين الذي ينتمون إلى وظيفة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي فقد بلغ عددهم (05) موظفين وبنسبة بلغت (14%) لكل منهما، والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (3-3): توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة الممارسة



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS

رابعا: متغير سنوات الخبرة

يوضح الجدول التالي، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير سنوات الخبرة:

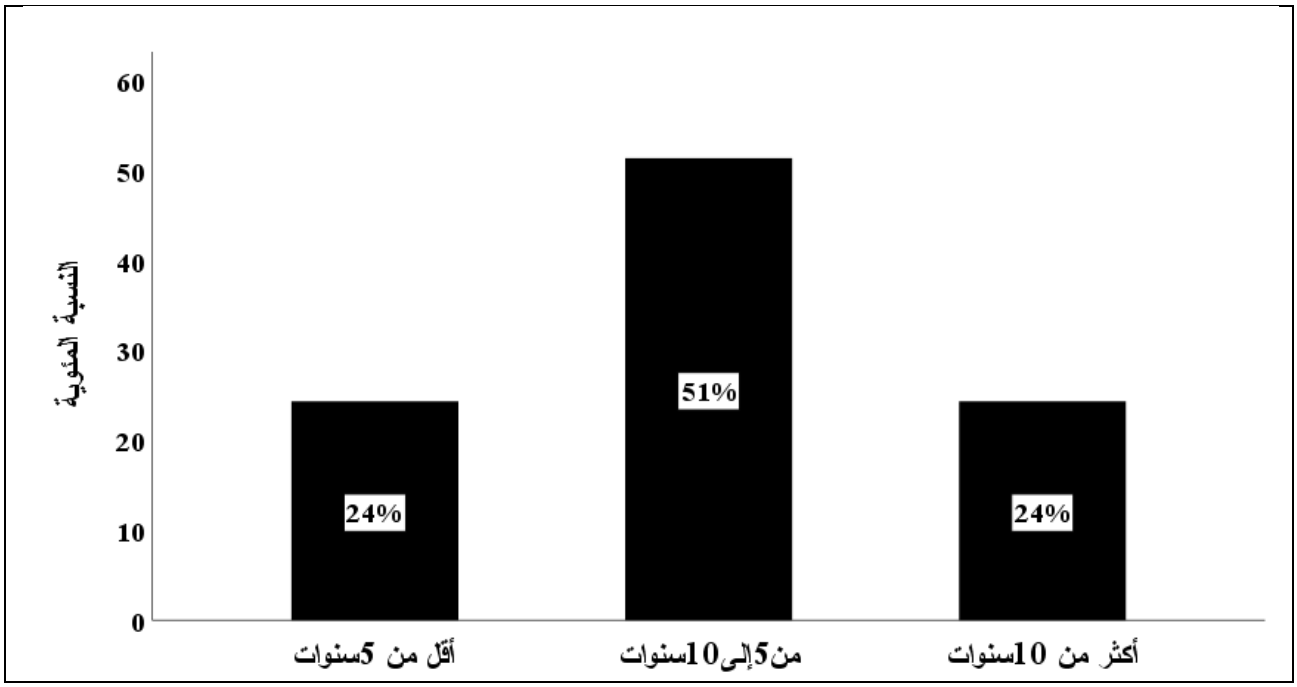
الجدول رقم (3-12)وزيع أفراد العيّنة حسب متغير سنوات الخبرة

المتغير	الفئات	التكرار f	النسبة المئوية %
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	09	24
	من 5 إلى 10 سنوات	19	51
	أكثر من 15 سنوات	09	24
	المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه، أنّ أعلى نسبة من موظفي عينة الدراسة يمتلكون سنوات خبرة [من 05 إلى 10 سنوات]، حيث بلغ عددهم (20) موظف وبنسبة مقدارها (61%)، أما الموظفين الذين لديهم سنوات خبرة [أقل من 5 سنوات] و[أكثر من 15 سنة] فقد بلغ عددهم (09) موظفين وبنسبة تقدر ب(24%) لكل فئة وعليه يمكن القول أن غالبية الموظفين الذين يمثلون عينة الدراسة يمتلكون سنوات خبرة لابأس بها. والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (3-4)وزيع أفراد العيّنة حسب متغير سنوات الخبرة



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS.

المطلب الثالث: التحليل الوصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة واختبار فرضيات الدراسة

أولا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين للعبارات التي تمثل أبعاد **محور تفعيل مرتكزات الحوكمة.**

تم استخدام اختبار (***t***) للعينة الواحدة (One Sample t Test) لتحليل عبارات الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة، حيث تكون العبارة إيجابية بمعنى الموظفون من عينة الدراسة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة (***t***) المحسوبة أكبر من (***t***) الجدولية أو مستوى دلالة دالة إحصائيا ($P<0.05$)، وتكون العبارة سلبية بمعنى موظفي العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة (***t***) المحسوبة أصغر من (***t***) الجدولية أو مستوى دلالة دالة إحصائيا ($P<0.05$)، كما تكون العبارة محايدة إذا كان مستوى الدلالة غير دالة إحصائيا ($P<0.05$).

1-تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين لعبارات السلوك الأخلاقي.

من أجل تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين على العبارات واختبار الفرضية الأولى تم الاعتماد على اختبار (One Sample *t* Test) الموضحة في الجدول التالي

الجدول رقم (3-13) الإختبار التائي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات بعد السلوك الأخلاقي

العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	اختبار t		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
A1. يلتزم المدقق الخارجي بأخلاق حميدة وسلوك مهني رشيد أثناء القيام بعمله	4.108	0.842	7.998***	<0.001	إيجابية
A2.إلزامية المدقق الخارجي بالتوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمنشأة	3.837	0.897	5.676***	<0.001	إيجابية
A3. الإفصاح والشفافية عند تقديم المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة	3.648	1.085	3.634**	0.001	إيجابية
A4. الحفاظ على البيئة التطبيقية مسؤولية اجتماعية	3.756	0.760	6.054***	<0.001	إيجابية
السلوك الأخلاقي	3.837	0.453	11.239***	<0.001	إيجابية
مستوى الدلالة			**:P<0.01		***:P<0.001
قيمة (*t*) الجدولية عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حرية (37) هي: 1.69					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تم استخدام اختبار (***t***) للعينة الواحدة والنتائج في الجدول رقم ()، الذي يبين أراء موظفي عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني من الإستبيان مرتبة تنازليا حسب قيمة إختبار (***t***) لكل عبارة كما يلي:

- جاءت العبارة رقم (A1) في الترتيب الأول، حيث كانت قيمة (t= 7.998, P<0.001) أكبر من قيمة (***t***) الجدولية (t=1.69) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص " **يلتزم المدقق الخارجي بأخلاق حميدة وسلوك مهني رشيد أثناء القيام بعمله** ".
- جاءت العبارة رقم (A4) في الترتيب الثاني، حيث كانت قيمة (t= 6.054, P<0.001) أكبر من قيمة (***t***) الجدولية (t=1.69) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص " **الحفاظ على البيئة التطبيقية مسؤولية اجتماعية** ".
- جاءت العبارة رقم (A2) في الترتيب الثالث، حيث كانت قيمة (t= 5.676, P<0.001) أكبر من قيمة (***t***) الجدولية (t=1.69) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص " **إلزامية المدقق الخارجي بالتوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمنشأة**".
- جاءت العبارة رقم (A3) في الترتيب الرابع، حيث كانت قيمة (t= 3.634, P=0.001) أكبر من قيمة (***t***) الجدولية (1.69) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص على ما يلي:" **الإفصاح والشفافية عند تقديم المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة**".

وعموما فالموظفين في عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على عبارات بعد السلوك الأخلاقي، حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار (t= 11.239, P<0.001) و هي أكبر من قيمة (***t***) الجدولية (t=1.69) ودالة إحصائيا، وبالتالي يمكن القول أن هذا البعد إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه " **يلتزم المدقق الخارجي بالسلوك الأخلاقي أثناء تأدية وظيفته** ".

2-تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين لعبارات بعد الرقابة والمساءلة.

من أجل تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين على العبارات واختبار الفرضية الثانية تم الاعتماد على اختبار (One Sample *t* Test) الموضحة في الجدول التالي

الجدول رقم (3-14) الإختبار التائي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات بعد الرقابة والمساءلة.

العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	اختبار t		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
B1. المدقق الخارجي ملزم بتفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح المنشأة	3.486	0.989	2.991**	0.005	إيجابية
B2. يعمل المدقق الخارجي على تفعيل الأطراف الرقابية المباشرة المتمثلة في المساهمون، مجلس الإدارة.	3.081	0.795	0.620	0.539	حيادية
B3. تفعل المدقق الخارجي الأطراف الرقابية العامة كسوق رأس المال، مصلحة الشركات	3.864	0.821	6.4***	<0.001	إيجابية
B4. يسعى المدقق الخارجي على وجود الموردون والعملاء، المستهلكون وغيرهم من الأطراف الرقابية الخارجية.	4.054	0.998	6.421***	<0.001	إيجابية
الرقابة والمساءلة	3.621	0.502	7.530***	<0.001	إيجابية
مستوى الدلالة	**:P<0.01		***:P<0.001		
قيمة (*t*) الجدولية عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حرية (37) هي: 1.69					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تم استخدام اختبار (***t***) للعينة الواحدة والنتائج في الجدول رقم ()، الذي يبين أراء موظفي عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني من الإستبيان مرتبة تنازليا حسب قيمة إختبار (***t***) لكل عبارة كما يلي:

- جاءت العبارة رقم (B4) في الترتيب الأول، حيث كانت قيمة (t= 6.421, P<0.001) أكبر من قيمة (***t***) الجدولية (1.69) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص " **يسعى المدقق الخارجي على وجود الموردون والعملاء، المستهلكون وغيرهم من الأطراف الرقابية الخارجية** ".
- جاءت العبارة رقم (B3) في الترتيب الثاني، حيث كانت قيمة (t= 6.4, P<0.001) أكبر من قيمة (***t***) الجدولية (t=1.69) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص "**يُفعل المدقق الخارجي الأطراف الرقابية العامة كسوق رأس المال، مصلحة الشركات** ".
- جاءت العبارة رقم (B1) في الترتيب الثالث، حيث كانت قيمة (t= 2.991, P<0.001) أكبر من قيمة (***t***) الجدولية (t=1.69) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص " **المدقق الخارجي ملزم بتفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح المنشأة** ".
- جاءت العبارة رقم (B2) في الترتيب الرابع، حيث كانت قيمة (t= 0.620, P=0.539) أقل من قيمة (***t***) الجدولية (t=1.69) وغير دالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة حيادية، وبالتالي يبدي الموظفون حيادا اتجاه العبارة التي تنص " **يعمل المدقق الخارجي على تفعيل الأطراف الرقابية المباشرة المتمثلة في المساهمون، مجلس الإدارة.** ".

وعموما فالموظفين في عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على عبارات بعد الرقابة والمسألة، حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار (t= 7.530, P<0.001) و هي أكبر من قيمة (***t***) الجدولية (t=1.69) ودالة إحصائيا، وبالتالي يمكن القول أن هذا المحور إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه " **يخضع المدقق الخارجي للرقابة والمسألة اثناء تأدية وظيفته** ".

3- تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين لعبارات بعد إدارة المخاطر.

من أجل تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين على العبارات واختبار الفرضية الثانية تم الاعتماد على اختبار (One Sample *t* Test) الموضحة في الجدول التالي

الجدول رقم (3-15) الإختبار التائي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات بعد إدارة المخاطر

العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	اختبار t		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
C1. المدقق الخارجي ملزم بتفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح المنشأة.	3.162	0.5	1.970***	0.057	حيادية
C2. يعمل المدقق الخارجي على تفعيل الأطراف الرقابية المباشرة المتمثلة في المساهمون، مجلس الإدارة.	3.621	0.861	4.390***	<0.001	إيجابية
C3. تفعل المدقق الخارجي الأطراف الرقابية العامة كسوق رأس المال، مصلحة الشركات.	4.108	0.965	6.980***	<0.001	إيجابية
إدارة المخاطر	3.630	0.501	7.645***	<0.001	إيجابية
مستوى الدلالة	*:P<0.05		***:P<0.001		
قيمة (*t*) الجدولية عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حرية (37) هي: 1.69					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تم استخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة والنتائج في الجدول رقم ()، الذي يبين أراء موظفي عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني من الإستبيان مرتبة تنازليا حسب قيمة إختبار (*t*) لكل عبارة كما يلي:

- جاءت العبارة رقم (C3) في الترتيب الأول، حيث كانت قيمة (t= 6.980, P<0.001) أكبر من قيمة (*t*) الجدولية (*t*=1.69) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين

يوافقون على العبارة التي تنص "**يُفعل المدقق الخارجي الأطراف الرقابية العامة كسوق رأس المال، مصلحة الشركات** ".

- جاءت العبارة رقم (C2) في الترتيب الثاني، حيث كانت قيمة (t= 4.390, P<0.001) أكبر من قيمة (***t***) الجدولية (t=1.69) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص " **يعمل المدقق الخارجي على تفعيل الأطراف الرقابية المباشرة المتمثلة في المساهمون، مجلس الإدارة** ".
- جاءت العبارة رقم (C1) في الترتيب الثالث، حيث كانت قيمة (t= 1.970, P=0.057) أكبر من قيمة (***t***) الجدولية (t=1.69) ودالة إحصائيا، مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص " **المدقق الخارجي ملزم بتفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح المنشأة** ".

وعموما فالموظفين في عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على عبارات بعد إدارة المخاطر، حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار (t= 7.645, P<0.001) و هي أكبر من قيمة (***t***) الجدولية (t=1.69) ودالة إحصائيا، وبالتالي يمكن القول أن هذا المحور سلبي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه " **يقوم المدقق الخارجي بتطبيق إدارة المخاطر أثناء تأدية وظيفته** ".

ثانيا: الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية للدراسة الحالية على ما يلي: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α=0.05) في بعد السلوك الأخلاقي تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية (العمر، المؤهل الأكاديمي، الوظيفة الممارسة، سنوات الخبرة). وللتحقق من هذه الفرضية نقوم بإجراء تحليل التباين الأحادي، والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (3-16) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لتحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية في السلوك الأخلاقي تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية.

مصدر التباين	قيمة *F*	درجات الحرية *df*	مجموع المربعات	متوسط المربعات	مستوى الدلالة *p*
العمر	0.279	3	0.179	0.060	0.840
المؤهل الأكاديمي	0.709	3	0.456	0.152	0.556
سنوات الخبرة	0.258	2	0.110	0.055	0.775
الوظيفة الممارسة	1.163	4	0.997	0.249	0.352
الخطأ	-	24	5.143	0.214	-
المجموع	-	37	552.375	-	-
(Lvene test): $_{(1,37)}$ = 0.895, *P*= 0.595					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

توضح النتائج الواردة في الجدول رقم () أن قيمة اختبار التجانس لبعد السلوك الأخلاقي غير دال إحصائيا (Lvene test = 0.895, p=0.595) ما يعني أن تباين المجموعات متساوي، كما أن شرط التوزيع الطبيعي محقق مسبقا، وعليه فإن افتراضات تحليل التباين الأحادي محققة، وبالتالي يمكن مواصلة التحليل. حيث بينت النتائج الواردة في الجدول السابق أن مستوى الدلالة لقيمة F أكبر من (0.05) وهذا يدل على عدم و جود فروق ذات دلالة إحصائية في بعد السلوك الأخلاقي تعزى للبينات الشخصية والوظيفية.

وبناءً على ما تقدم فإننا نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على عدم **وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α=0.05) في بعد السلوك الأخلاقي تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية (العمر، المؤهل الأكاديمي، الوظيفة الممارسة، سنوات الخبرة).**

ثالثا: الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة للدراسة الحالية على ما يلي: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α=0.05) في بعد الرقابة والمسألة تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية (العمر، المؤهل الأكاديمي،

الوظيفة الممارسة، سنوات الخبرة). وللتحقق من هذه الفرضية نقوم بإجراء تحليل التباين الأحادي، والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (3-17) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لتحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية في بعد الرقابة والمسألة تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية.

مصدر التباين	قيمة *F*	درجات الحرية *df*	مجموع المربعات	متوسط المربعات	مستوى الدلالة *p*
العمر	0.388	3	0.169	0.056	0.763
المؤهل الأكاديمي	6.758	3	2.947	0.982	0.092
سنوات الخبرة	1.354	2	0.394	0.197	0.277
الوظيفة الممارسة	3.125	4	1.817	0.454	0.063
الخطأ	-	24	3.488	0.145	-
المجموع	-	37	494.375	-	-
(Lvene test):$_{(1,37)}$ = 0.910, *P*= 0.582					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

توضح النتائج الواردة في الجدول رقم () أن قيمة اختبار التجانس لبعد الرقابة والمسألة غير دال إحصائيا (Lvene test = 0.910, p=0.582) ما يعني أن تباين المجموعات متساوي، كما أن شرط التوزيع الطبيعي محقق مسبقا، وعليه فإن افتراضات تحليل التباين الأحادي محققة، و بالتالي يمكن مواصلة التحليل. حيث بينت النتائج الواردة في الجدول السابق أن مستوى الدلالة لقيمة F أكبر من (0.05) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في بعد الرقابة والمسألة تعزى للبينات الشخصية والوظيفية.

وبناءً على ما تقدم فإننا نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على عدم **وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α=0.05) في بعد الرقابة والمسألة تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية (العمر، المؤهل الأكاديمي، الوظيفة الممارسة، سنوات الخبرة).**

رابعا: الفرضية الرابعة

تنص الفرضية الثالثة للدراسة الحالية على ما يلي: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α=0.05) في بعد ادارة المخاطر تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية (العمر، المؤهل الأكاديمي، الوظيفة الممارسة، سنوات الخبرة). وللتحقق من هذه الفرضية نقوم بإجراء تحليل التباين الأحادي، والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (3-18) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لتحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية في بعد إدارة المخاطر تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية.

مصدر التباين	قيمة *F*	درجات الحرية *df*	مجموع المربعات	متوسط المربعات	مستوى الدلالة *p*
العمر	1.409	3	1.166	0.389	0.265
المؤهل الأكاديمي	0.098	3	0.081	0.027	0.960
سنوات الخبرة	0.802	2	0.442	0.221	0.460
الوظيفة الممارسة	0.288	4	0.318	0.079	0.883
الخطأ	-	24	6.620	0.276	-
المجموع	-	37	496.778	-	-
(Lvene test): $_{(1,37)}$ = 0.699, *P*= 0.775					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

توضح النتائج الواردة في الجدول رقم () أن قيمة اختبار التجانس لبعد إدارة المخاطر غير دال إحصائيا (Lvene test = 0.699, p=0.775) ما يعني أن تباين المجموعات متساوي، كما أن شرط التوزيع الطبيعي محقق مسبقا، وعليه فإن افتراضات تحليل التباين الأحادي محققة، وبالتالي يمكن مواصلة التحليل. حيث بينت النتائج الواردة في الجدول السابق أن مستوى الدلالة لقيمة F أكبر من (0.05) وهذا يدل على عدم و جود فروق ذات دلالة إحصائية في بعد إدارة المخاطر تعزى للبينات الشخصية والوظيفية.

وبناءً على ما تقدم فإننا نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على عدم **وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α=0.05) في بعد إدارة المخاطر تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية (العمر، المؤهل الأكاديمي، الوظيفة الممارسة، سنوات الخبرة).**

خلاصة الفصل

لقد خصصنا هذا الفصل لمختلف جوانب الدراسة الميدانية بدءا بمنهجية البحث والإجراءات المتبعة للإثبات صدق أداة الدراسة وكذا أساليب وأدوات جمع البيانات، ثم قمنا بعرض البيانات وتحليلها لمعرفة أثر تطبيق حوكمة الشركات على رأي المدقق الخارجي

ومن خلال دراسة وتحليل هذه الآراء توصلنا إلى:

- يلتزم المدقق الخارجي بالسلوك الأخلاقي أثناء القيام بعمله
- يخضع المدقق الخارجي لرقابة والمسآلة أثناء تأديته للوظيفة
- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α=0.05) في بعد إدارة المخاطر تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية (العمر، المؤهل الأكاديمي، الوظيفة الممارسة، سنوات الخبرة).

خاتمة عــامة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق حوكمة الشركات على رأي المدقق الخارجي، وذلك نظرا للأهمية هذا الموضوع من جهة ولوجود ارتباط قوي بين كل من حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي من جهة أخرى

ومن أجل هذا سعينا من خلال دراستنا التي كانت تحت عنوان **" أثر تطبيق حوكمة الشركات على رأي المدقق الخارجي"** كمحاولة للاجابة عن اشكالية البحث المتمثلة في " ما مدى تأثير حوكمة الشركات على أداء المدقق الخارجي ؟" وهذا انطلاقا من الفصول الثلاث التي تضمنتها المذكرة و بالاعتماد على الفرضيات والأدوات المشار اليها في المقدمة

1) اختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** نعم ان التدقيق الخارجي له علاقة في تفعيل مبادئ الحوكمة
- **الفرضية الثانية :**نعم يوجد تفعيل لمرتكزات الحوكمة من وجهة نظر المدققين الخارجيين
- **الفرضية الثالثة:** يلتزم المدقق الخارجي بالسلوك الأخلاقي أثناء تأدية وظيفته
- **الفرضية الرابعة:** يخضع المدقق الخارجي للرقابة والمسألة اثناء تأدية وظيفته
- **الفرضية الخامسة:** يقوم المدقق الخارجي بتطبيق إدارة المخاطر أثناء تأدية وظيفته
- **الفرضية السادسة** : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α=0.05) في بعد ادارة المخاطر تعزى إلى البيانات الشخصية والوظيفية (العمر، المؤهل الأكاديمي، الوظيفة الممارسة، سنوات الخبرة).

2) نتائج الدراسة :

بعد تناولنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من حوكمة الشركات وكذا التدقيق الخارجي ، وعلاقتهما ببعضهما ،تم التوصل إلى النتائج التالية :

- تعد حوكمة الشركات مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات وبالتالي هي بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة ادارة المؤسسة في استغلالها الأمثل للموارد وتقيم المخاطر.
- تساهم حوكمة الشركات في حل الكثير من المشاكل كفقدان الثقة والمصداقية في التقارير والقوائم المالية وهذا من خلال تعزيز الإفصاح والشفافية فيها.

- حتى تكون حوكمة الشركات ذات فعالية وجدوى يجب توفر جميع الخصائص المكملة لبعضها البعض .
- يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة تخدم مختلف الأطراف ذات علاقة بالمؤسسة من خلال الإفصاح عن كافة المعلومات والبيانات المالية التي تساعدهم في اتخاذ القرارت .
- يحدد التدقيق الخارجي وفقا لعاملين اساسين يتمثلان في الكفاءة والاستقلالية الكلية للمدقق الخارجي.
- يعتبر التدقيق الخارجي كآلية من آليات الحوكمة التي تهدف إلى زيادة فعالية تطبيق هذه الحوكمة والحد من مختلف المشاكل القائمة في المؤسسة كعدم تماثل المعلومات .
- وضع أسس نظام رقابة داخلية فعال وأهلية واستقلالية المدقق الخارجي ووجود تقارير للمدقق الخارجي تساهم بشكل كبير في تحسين الحوكمة
- العلاقة التي يمكن انه تنشأ بين التدقيق الخارجي والحوكمة هو أن التدقيق الخارجي يعتبر من بين الآليات التي تحتاج إليها المؤسسات لوضع حد للنقائص الموجودة في محيطها .

3) توصيات الدراسة :

- ضرورة الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي والعمل بهما، حيث تؤدي فعالية الحوكمة وجودة التدقيق الخارجي لزيادة الثقة في البيئة الاقتصادية.
- العمل على تكوين المستخدمين والمدراء في مجال الحوكمة وجعلها منهجا يلتزم به كل موظف وهذا من خلال عقد دورات تكوينية وتدريبية تعكس مفهوم الحوكمة وايجابيات تطبيقها .
- ضرورة الالتزام بمعايير التدقيق الخارجي المتفق عليها دوليا ، خاصة ما يتعلق بتدعيم استقلالية المدقق الخارجي التي تؤدي إلى كشف أكثر للفساد على مستوى الشركات والتلاعب بحقوق أصحاب المصالح
- التنظيم الجيد لوظيفة المدقق الخارجي وفق أسس تضمن استقلالية وكفاءة وموضوعية عملياتها كونها الأساس لقيام حوكمة جيدة.
- وضع قانون خاص بحوكمة الشركات و الزام الشركات التقيد بها .

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

I. الكتب

1 ابراهيم جابر السيد،الإفصاح المالي اثره أهميته في نمو الأعمال التجارية العربية،دار غيداء للنشر والتوزيع،ط1، الأردن.

2 أحمد السيد لطفي، التطورات الحديث في المراجعة،الدار الجامعية،مصر.

3 أحمد بلقاوي،نظرية المحاسبة،ج4،تعريب رياض عبد الله،دار البازوري للنشر و التوزيع،عمان،الأردن.

4 أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض،1997.

5 احمد حلمي جمعة،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الاردن، 2000.

6 احمد علي خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي ، الإسكندرية ، جمهورية مصر العربية، 2012.

7 اشتوي إدريس عبد السلام، المراجعة معايير و إجراءات،دار النهضة العربية، بيروت، ط4، 1996.

8 اشرف حنا ميخائيل ، تدقيق الحسابات و أطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات ، القاهرة، 2005.

9 افيناش ديكسيت، ترجمة نادر إدريس التل ، صنع السياسات الاقتصادية: منظور علم سياسة تكاليف الصفقات، دار الكتاب الحديث للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1998.

10 آمين السيد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر.

11 حامد طلبة محمد أبو هيبة ،أصول المراجعة، دار زمزم للنشر،ط1،الأردن ،2012.

12 حسن كريم، مفهوم الحكم الصالح ، الطبعة الأولى ، مركز دراسات الوحدة العربية ، لبنان ، 2004.

13 حسين أحمد عبيد وشحاتة السيد شحاتة،مراجعة الحسابات،الدار الجامعية،مصر .

14 خالد أمين ،علم تدقيق الحسابات ،دار وائل ،عمان ،ط1 ،2000.

15 خالد راغب الخطيب،الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات،عمان.

16 رأفت سلامة محمود و احمد يوسف كلبونة و عمر محمد زريقات،علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2011.

17 رجب السيد و آخرون،أصول المراجعة،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2000.

18 زهير عبد الكريم الكايد، (الحكمانية)القضايا و تطبيقات،منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، مصر،2003.

19 سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح،علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية،رسالة ماجستير،كلية التجارة،جامعة الزقازيق، 2013.

20 طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف (التجارب،المتطلبات) ، ط2،2007؛2008.

21 طالب علاء فرحان، إيمان المشهداني ، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف ، الطبعة الأولى ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2011.

22 طالب علاء فرحان، إيمان المشهداني ، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف ، الطبعة الأولى ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2011 .

23 عبد الفتاح الصحن،محمد السيد سرايا،الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزيي و الكل، الدار الجامعية ،مصر ،2000.

24 عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون،أسس المراجعة،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،مصر،2007.

25 عبد الوهاب نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية و الدوليةالمعاصرة،الدار الجامعية،الاسكندرية، 2007.

26 عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الثالث، "دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات" ، الدار الجامعية، الإسكندرية.

27 عبيد سعد شريم،لطف حمود بركات،أصول مراجعة الحسابات،مركز أمين للنشر و التوزيع،صنعاء،اليمن،2007

28 عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة ،اتحاد المصارف العربية،2007.

29 غسان فلاح المطارنة،تدقيق الحسابات المعاصرة *الناحية النظرية*،ط1،دار المسيرة للنشر والتوزيع،الأردن، 2006.

30 فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات و التدقيق الناحية النظرية،ط2،دار المسيرة للنشر التوزيع،الأردن ، 2009.

31 القاضي حسين، دحدوح حسين، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.

32 كافي مصطفى يوسف، الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات (جذورها-أسبابها-تداعياتها وآفاقها) ، دار المجتمع للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2013.

33 محسن احمد الخضري ، حوكمة الشركات ، الطبعة الأولى مجموعة النيل العربية ، القاهرة ، 2005.

34 محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة ،الإسكندرية،مصر،2002.

35 محمد السيد سرايا،أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،2007.

36 محمد المبروك أبو زيد،المحاسبة الدولية وانعكاستها على الدول العربية،ايتراك للطباعة والنشر،مصر،2005.

37 محمد بوتين،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق،الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2005.

38 محمد طواهر التهامي و آخرون، المراجعة و تدقيق الحسابات، الجزائر، 2003.

39 محمد مصطفى سليمان ، حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي الإداري (دراسة مقارنة) ، الطبعة الأولى، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006.

40 مصطفى يوسف كافي،الازمة المالية الاقتصادية العالمية، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2015.

41 نادية فضيل ،شركات الأموال في القانون الجزائري ،ط3 ،ديوان المطبوعات الجامعية ،بن عكنون الجزائر

42 هادي التميمي،مدخل إلى التدقيق، ط2، دار وائل للنشر، الأردن،2000.

43 وليم قوماس و آخرون، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار المريخ للنشر، السعودية،2006.

44 يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع،الاردن ،2000 .

II. الرسائل والأطروحات

1 أوصيف لخضر؛دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات؛رسالة ماجيستر في العلوم الاقتصادية؛جامعة قاصدي مرباح؛ورقلة؛2009.

2 حكيمة مناعي،تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر،مذكرة ماجستير في المحاسبة،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،جامعة الحاج لخضر،باتنة،2008.2009

3 حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، 2011-2012.

4 خلال عزيزة ، دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات، دراسة حالة شركة Sarl Spro trap، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية و المحاسبة ،2015.

5 رضوان بروسي ، الدمقرطة و الحكم الراشد في إفريقيا : دراسة في المداخل النظرية ، الآليات و العمليات ، و مؤشرات نوعية الحكم ، رسالة ماجستار في العلوم السياسية ، جامعة باتنة ، 2008-2009.

6 طارق حماد المبيضين، حاكمية المؤسسة وأثرها على تحسين استقلالية مدققي الحسابات الداخليين في البنوك التجارية الأردنية، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، 2009.

7 عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة،التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر ،20102009.

8 عبد القادر حسين ، الحكم الراشد في الجزائر و إشكالية التنمية المحلية ، مذكرة ماجستير في العلوم السياسية ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان ، 2011-2012.

9 عمر علي عبد الصمد ، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات ، رسالة ماجستير ، تخصص مالية و محاسبة . علوم الاقتصاد ، جامعة المدية ، 2008-2009.

10 فاتح غلاب،"تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة"،مذكرة ماجيستار ، جامعة سطيف، 2011/2010.

11 محمد جميل حموش ، مدى التزام شركات المساهمة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات دراسة تحليلية لأراء المراجعين الداخليين ، المراجعين الخارجيين و مدراء شركات المساهمة العامة ، رسالة ماجستير تخصص محاسبة و تمويل غير منشورة ، علوم التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2007.

12 هيدوب ليلى ريمة،المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،2012/2011.

13 وجدان علي أحمد،دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر ،20102009.

III. التقارير والقوانين والمراسيم

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية،قانون 10_01 المؤرخ في 29 جوان 2010، متعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،العدد42،بتاريخ 06 جويلية2010
2. المرسوم التشريعي،رقم93_08 المؤرخ في 25 أفريل 1993،القانون التجاري،طبع الديوان للأشغال التربوية،2201

IV. المؤتمرات والملتقيات

1 احمد قايد وآخرون، مداخلة تحت عنوان: دور حوكمة شركات التامين في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر،مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات و الاقتصاديات، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية و التجارية والتسيير،جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي 19-20نوفمبر2013.

2 جهاد خليل الوزير، دور الحوكمة في تمكين المساهمين و المستثمرين و استقرار الأسواق المالية، الملتقى السنوي لسوق رأس المال الفلسطيني، سوق فلسطين للأوراق المالية،2007

3 دادان عبدالوهاب وآخرون، مداخلة تحت عنوان: اثر حوكمة المؤسسات على مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية ، مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة ، الجزائر، يومي25-26نوفمبر 2013

4 شريقي عمر،لجان التدقيق كأحد متطلبات إرساء نظام الحوكمة ومحاربة الفساد في الشركات، الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة،26 نوفمبر 2013،ورقلة

5 العايب عبد الرحمان،مداخلة بعنوان نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري و الممارسات الدولية،مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع و الأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة ،جامعة 20 أوت 1995، سكيكدة،الجزائر

6 غضبان حسام الدين، مداخلة تحت عنوان : نحو تبني نموذج الحوكمة الإسلامي في المصارف الإسلامية، مقدمة إلى الملتقى الدولي الثالث حول حاكمية الشركات و المسؤولية الاجتماعية:تجربة الأسواق الناشئة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية و الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، يومي 17-18افريل 2013

7 محمد خالد المهايني، حوكمة الشركات و اهميتها في جذب الاستثمارات وتنمية الموارد البشرية،ملتقى الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين السو ريين، 2007،سوريا

8 محمد مطر، دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز وتفعيل التحكم المؤسسي، المؤتمر العلمي المهني الخامس، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان

9 محمد ياسين غادر،"محددات الحوكمة ومعاييرها"، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الادارة في عصر المعرفة، كلية إدارة الاعمال ، جامعة الجنان، طرابلس-لبنان17/15ديسمبر،2012

V. الندوات و مداخلات

1 بن ثابت بن جاب الله ،الحوكمة المؤسساتية و متطلبات الإصلاح لتطبيقها في الدول النامية ، مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي الاول حول الجيل الثاني من الإصلاحات الاقتصادية في الدول النامية ، جامعة محمد بوقرة ، بومرداس المنعقد بالفترة 4و5 ديسمبر 2006.

2 حساني رقية ، مروة كرامة ، حمزة فاطمة ، آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري ، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، جامعة محمد خيضر- بسكرة –المنعقد في6-7 ماي 2012.

3 ساعد بن فرحات ، بعض مبادئ و آليات الحوكمة في شركات التامين (مقارنة بين شركات التامين و إعادة التامين)، مداخلة مقدمة ضمن ندوة حول المقارنة بين مؤسسات التامين التكافلي و التامين التقليدي بين الأسس النظرية و التجربة التطبيقية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، المنعقد بالفترة 25-26افريل 2011.

4 صابرينا بوهراوة،"الجزائر تنضم إلى ركب حوكمة الشركات"، الإصلاح الاقتصادي نشرية غير دورية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2009.

5 قوي بوحنية ، دور حركات المجتمع المدني في تعزيز الحكم الراشد ، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الذي نظمته كلية العلوم القانونية و الإدارية جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف ، الموسوم بعنوان : التحولات السياسية و إشكالية التنمية في الجزائر واقع و تحديات يومي 16-17 ديسمبر 2008.

6 مرام جمعة، الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع،رهانات وأفاق)مداخلة بعنوان: دورحوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، جامعة العربي بن مهيدي،أم البواقي،الجزائر.

VI. المجلات

1 بومدين طاشمة ، الحكم الراشد و مشكلة بناء قدرات الإدارة المحلية في الجزائر ، مجلة التواصل ، جامعة أبي بكر بالقايد تلمسان ، العدد 26، جوان 2010

2 جميلة الجوزي،مفيد عبد اللاوي،الإجراءات المالية و العملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي،2012

3 [1]سامح محمد رضا رياض أحمد: دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 1، 2007

4 طاهر القشي، حازم الخطيب ، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم و امكانية تطبيقها على ارض الواقعفي الشركات المدرجة في الاسواق المالية ، مجلة اريد للبحوث العلمية ،العدد العاشر، العدد الاول 2006،

VII. المواقع الالكترونية

1 حسين يرقي و آخرون، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر و سبل تفعيلها، موسوعة الاقتصاد و التمويل الإسلامي، تم الاطلاع عليه يوم 2014/02/20، ص4، الموقع: http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07 .

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1 Ahsen Habib, corporate tranparency,financial development and the allocation of capital: empirical evidence,abacus, vol, 44 Issue1,2008

2 Alain Fientet autre , gouvernement d’entreprise ,deboech , parais ,2005 ,

3 Fateh Dabla , le système de gouverrnement d’entprise nouvelment priva Tisses An algerie , (Etude du quelquéas) ,Mémoire magister en science economique

4 Hélène.PLOIX , Ledirigeant et le gouvernement d entreprise, (paris :Village Mondiale,2003) ,
5 Mekhfi Amin, Intervention sous le titre: pratique de l'audite opérationnel en milieu bancaire, Introduction au séminaire national sur la profession d'audit en algerie : réalités et perspectives, organiser par Faculté des Sciences Economiques et Sciences de Gestion, Université du 20 Août 1955 Skikda, Algérie
6 Michel parent, les Origines du début sur le gouvernement d'entreprise .édition maxima,paris,1999
7 Mokhtar Belaiboud, pratique de l'audit, Berti édition, Alger, 2005
8 P. milgom et j ,robert, économie.organisation et managment, PUG ,1997
9 porter B. principals of external auditing. john wiley-and sons.1997
10 Andre chouan, **programme de controle (outil indispensable du reviseur**),cahier de l'institut français de expert comptable, paris,1974
11 Mahfoudlachab ,droit des affaires 3éme adition ,office des publications universitaires ,algerie,2006.

الملاحق

الملحق رقم 01: الاستبيان

جامعة الدكتور يحي فارس

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة.

استمـــــارة استبيـــــان

سيدي،سيدتي.

تحية طيبة وبعد ...

يعد هذا الاستبيان جزء من البحث واحد أدوات الدراسة لاستكمال متطلبات درجة ماستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة. ونظرا لخبرتكم العملية في هذا المجال تأمل الطالبتان في تعاونكم الصادق في ملى الاستبيان والإجابة بكل دقة على الأسئلة الواردة فيه، وسوف يساعدنا هذا في الوصول إلى نتائج قيمة تخدم موضوع الدراسة، علما أن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتك. لذا نرجو منكم إعطائه الأهمية المناسبة دعما منكم للبحث العلمي.

مع شكرنا المسبق ، ونتعهد لكم أن هذه المعلومات لن تستخدم إلا للأغراض البحث العلمي.

الطالبتان :

- عاشوري فاطمة الزهراء.
- مولاي مصطفى سميرة.

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب للإجابة.

➢ **القسم الأول: البيانات الشخصية والوظيفية.**

- **العمر .**

- أقل من 30 سنة . ☐
- من 30 سنة إلى 40 سنة . ☐
- من 40 سنة إلى 50سنة . ☐
- أكثر من 50 سنة . ☐

- **الوظيفة الممارسة .**

- أستاذ جامعي في التخصص . ☐
- مسير إداري . ☐
- محاسب . ☐
- محافظ حسابات. ☐
- خبير محاسبي. ☐

- **سنوات الخبرة.**

- أقل من 5 سنوات . ☐
- من 5 سنوات إلى 10 سنوات . ☐
- أكثر من 10 سنوات . ☐

- **المؤهل الأكاديمي .**

-ليسانس ☐ - ماجيستر ☐

-دكتوراه ☐ - شهادات أخرى ☐

➢ القسم الثاني: ما مدى تفعيل مرتكزات الحوكمة .

✓ المحور الأول: السلوك الأخلاقي.

	العبـــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يلتزم المدقق الخارجي بأخلاق حميدة وسلوك مهني رشيد أثناء القيام بعمله					
2	إلزامية المدقق الخارجي بالتوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمنشاة					
3	الإفصاح والشفافية عند تقديم المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة					
4	الحفاظ على البيئة التطبيقية مسؤولية اجتماعية					

✓ المحور الثاني: الرقابة والمسالة .

	العبـــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	المدقق الخارجي ملزم بتفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح المنشاة					
2	يعمل المدقق الخارجي على تفعيل الأطراف الرقابية المباشرة المتمثلة في المساهمون ، مجلس الإدارة					
3	فعل المدقق الخارجي الأطراف الرقابية العامة كسوق رأس المال،مصلحة الشركات					
4	يسعى المدقق الخارجي على وجود الموردون والعملاء ،المستهلكون وغيرهم من الأطراف الرقابية الخارجية					

✓ المحور الثالث: إدارة المخاطر .

	العبـــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يعمل المدقق الخارجي علة وضع نظام لإدارة المخاطر خاص بالمنشاة					
2	يلتزم المدقق الخارجي بالإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصلحة					
3	يسعى المدقق الخارجي على الإفصاح من أجل إحاطة أصحاب المصالح من المخاطر					

الملحق رقم 02:

1-جدول اختبار التوزيع الطبيعي:

Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
الأخلاقي السلوك	,180	37	,094	,942	37	,055
والمساءلة الرقابة	,168	37	,106	,953	37	,122
المخاطر إدارة	,150	37	,234	,928	37	,320
a. Correction de signification de Lilliefors						

2-ثبات الاستبيان

- **السلوك الأخلاقي:**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,844	04

- **الرقابة والمسألة:**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,768	04

- **إدارة المخاطر:**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,737	03

- **الدرجة الكلية للإستبيان**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,830	11

3-الخصائص الديمغرافية

Table de fréquences

العمر متغير حسب الدراسة عينة أفراد توزيع					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة30 من أقل	2	5,4	5,4	5,4
	سنة 40 إلى سنة 30 من	5	13,5	13,5	18,9
	سنة 50 إلى سنة 40 من	22	59,5	59,5	78,4
	سنة 50 من أكثر	8	21,6	21,6	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

الأكاديمي متغيرالمؤهل حسب الدراسة عينة أفراد توزيع					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	22	59,5	59,5	59,5
	ماجستير	3	8,1	8,1	67,6
	دكتوراه	6	16,2	16,2	83,8
	أخرى شهادات	6	16,2	16,2	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

الخبرة سنوات متغير حسب الدراسة عينة أفراد توزيع					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات5 من أقل	9	24,3	24,3	24,3
	سنوات10إلى5من	19	51,4	51,4	75,7
	سنوات10 من أكثر	9	24,3	24,3	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

الممارسة الوظيفة متغير حسب الدراسة عينة أفراد توزيع					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	جامعي أستاذ	8	21,6	21,6	21,6
	إداري مسير	13	35,1	35,1	56,8
	محاسب	6	16,2	16,2	73,0
	حسابات محافظ	5	13,5	13,5	86,5
	محاسبي خبير	5	13,5	13,5	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

4-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأختبار التائي (t) لبعد السلوك الأخلاقي:

Test T

Statistiques sur échantillon uniques				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
A1	37	4,1081	,84274	,13855
A2	37	3,8378	,89795	,14762
A3	37	3,6486	1,08567	,17848
A4	37	3,7568	,76031	,12499
الأخلاقي السلوك	37	3,8378	,45344	,07455

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
A1	7,998	36	,000	1,10811	,8271	1,3891
A2	5,676	36	,000	,83784	,5384	1,1372
A3	3,634	36	,001	,64865	,2867	1,0106
A4	6,054	36	,000	,75676	,5033	1,0103
الأخلاقي السلوك	11,239	36	,000	,83784	,6867	,9890

5-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأختبار التائي (t) لبعد الرقابة والمسألة:

Test T

Statistiques sur échantillon uniques				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
B1	37	3,4865	,98943	,16266
B2	37	3,0811	,79507	,13071
B3	37	3,8649	,82199	,13514
B4	37	4,0541	,99850	,16415
والمساءلة الرقابة	37	3,6216	,50215	,08255

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
B1	2,991	36	,005	,48649	,1566	,8164
B2	,620	36	,539	,08108	-,1840	,3462
B3	6,400	36	,000	,86486	,5908	1,1389
B4	6,421	36	,000	1,05405	,7211	1,3870
والمساءلة الرقابة	7,530	36	,000	,62162	,4542	,7890

6-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأختبار التائي (t) لبعد إدارة المخاطر:

Test T

Statistiques sur échantillon uniques				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
C1	37	3,1622	,50075	,08232
C2	37	3,6216	,86124	,14159
C3	37	4,1081	,96563	,15875
المخاطر إدارة	37	3,6306	,50175	,08249

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
C1	1,970	36	,057	,16216	-,0048	,3291
C2	4,390	36	,000	,62162	,3345	,9088
C3	6,980	36	,000	1,10811	,7862	1,4301
المخاطر إدارة	7,645	36	,000	,63063	,4633	,7979

7-اختبار التجانس:

✓ السلوك الأخلاقي

Test d'égalité des variances des erreurs de Levene[a]			
Variable dépendante: الأخلاقي السلوك			
F	ddl1	ddl2	Signification
,895	19	17	,595
Teste l'hypothèse nulle selon laquelle la variance des erreurs de la variable dépendante est égale sur les différents groupes.			
a. Plan : Constante + الممارسة_الوظيفة + الخبرة_سنوات + الأكاديمي_المؤهل + العمر			

✓ الرقابة والمسألة

Test d'égalité des variances des erreurs de Levene[a]			
Variable dépendante: والمساءلة الرقابة			
F	ddl1	ddl2	Signification
,910	19	17	,582
Teste l'hypothèse nulle selon laquelle la variance des erreurs de la variable dépendante est égale sur les différents groupes.			
a. Plan : Constante + الممارسة_الوظيفة + الخبرة_سنوات + الأكاديمي_المؤهل + العمر			

✓ إدارة المخاطر

Test d'égalité des variances des erreurs de Levene[a]			
Variable dépendante: المخاطر إدارة			
F	ddl1	ddl2	Signification
,699	19	17	,775
Teste l'hypothèse nulle selon laquelle la variance des erreurs de la variable dépendante est égale sur les différents groupes.			
a. Plan : Constante + الممارسة_الوظيفة + الخبرة_سنوات + الأكاديمي_المؤهل + العمر			

8-جدول تحليل التباين الأحادي لبعد السلوك الأخلاقي

Tests des effets intersujets					
Variable dépendante: الأخلاقي السلوك					
Source	Somme des carrés de type III	ddl	Carré moyen	F	Signification
Modèle corrigé	2,259[a]	12	,188	,878	,578
Constante	72,277	1	72,277	337,259	,000
العمر	,179	3	,060	,279	,840
الأكاديمي_المؤهل	,456	3	,152	,709	,556
الخبرة_سنوات	,110	2	,055	,258	,775
الممارسة_الوظيفة	,997	4	,249	1,163	,352
Erreur	5,143	24	,214		
Total	552,375	37			
Total corrigé	7,402	36			
a. R-deux = ,305 (R-deux ajusté = -,042)					

9- جدول تحليل التباين الأحادي لبعد الرقابة والمسالة

Tests des effets intersujets					
Variable dépendante: والمساءلة الرقابة					
Source	Somme des carrés de type III	ddl	Carré moyen	F	Signification
Modèle corrigé	5,589[a]	12	,466	3,204	,007
Constante	51,085	1	51,085	351,457	,000
العمر	,169	3	,056	,388	,763
الأكاديمي_المؤهل	2,947	3	,982	6,758	,092
الخبرة_سنوات	,394	2	,197	1,354	,277
الممارسة_الوظيفة	1,817	4	,454	3,125	,063
Erreur	3,488	24	,145		
Total	494,375	37			
Total corrigé	9,078	36			
a. R-deux = ,616 (R-deux ajusté = ,424)					

10- جدول تحليل التباين الأحادي لبعد إدارة المخاطر

Tests des effets intersujets					
Variable dépendante: المخاطر إدارة					
Source	Somme des carrés de type III	ddl	Carré moyen	F	Signification
Modèle corrigé	2,443[a]	12	,204	,738	,703
Constante	65,236	1	65,236	236,504	,000
العمر	1,166	3	,389	1,409	,265
الأكاديمي_المؤهل	,081	3	,027	,098	,960
الخبرة_سنوات	,442	2	,221	,802	,460
الممارسة_الوظيفة	,318	4	,079	,288	,883
Erreur	6,620	24	,276		
Total	496,778	37			
Total corrigé	9,063	36			
a. R-deux = ,270 (R-deux ajusté = -,096)					