الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة – قليعة

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير

تخصص: محاسبة، مراقبة وتدقيق

الموضوع:

التدقيق القانوني وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية

– دراسة ميدانية –

من إعداد الطالب: يوسف بلقـط

تحت إشراف الأستاذ الدكتور: عبد القـادر بريش

أعضاء لجنة المناقشة:

أ.د. عبد الكريم مقراني	**أستاذ التعليم العالي**	**(المدرسة العليا للتجارة - القليعة)..... رئيسا**
أ.د. عبد القادر بريش	**أستاذ التعليم العالي**	**(المدرسة العليا للتجارة - القليعة)..... مقررا**
أ.د. يوسف مسعداوي	**أستاذ التعليم العالي**	**(جامعة علي لونيسي – البليدة 02).....ممتحنا**
أ.د. باديس بن عيشة	**أستاذ التعليم العالي**	**(كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير – الجزائر 03).....ممتحنا**
د. عمار قدوري	**أستاذ محاضر**	**(المدرسة العليا للتجارة - القليعة).....ممتحنا**
د. عبد القادر عيادي	**أستاذ محاضر**	**(جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف).....ممتحنا**

السنة الجامعية: 2018 / 2019

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة – قليعة

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير

تخصص: محاسبة، مراقبة وتدقيق

الموضوع:

التدقيق القانوني وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية

– دراسة ميدانية –

من إعداد الطالب: يوسف بلقط

تحت إشراف الأستاذ الدكتور: عبد القـادر بريش

أعضاء لجنة المناقشة:

أ.د. عبد الكريم مقراني	**أستاذ التعليم العالي**	**(المدرسة العليا للتجارة - القليعة)..... رئيسا**
أ.د. عبد القادر بريش	**أستاذ التعليم العالي**	**(المدرسة العليا للتجارة - القليعة)..... مقررا**
أ.د. يوسف مسعداوي	**أستاذ التعليم العالي**	**(جامعة علي لونيسي – البليدة 02).....ممتحنا**
أ.د. باديس بن عيشة	**أستاذ التعليم العالي**	**(كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير – الجزائر 03).....ممتحنا**
د. عمار قدوري	**أستاذ محاضر**	**(المدرسة العليا للتجارة - القليعة).....ممتحنا**
د. عبد القادر عيادي	**أستاذ محاضر**	**(جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف).....ممتحنا**

السنة الجامعية: 2018 / 2019

{قُل لاَّ أَمْلِكُ لِنَفْسِي نَفْعاً وَلاَ ضَرّاً إِلاَّ مَا شَاء اللّهُ وَلَوْ كُنتُ أَعْلَمُ الْغَيْبَ لاَسْتَكْثَرْتُ مِنَ الْخَيْرِ وَمَا مَسَّنِيَ السُّوءُ إِنْ أَنَاْ إِلاَّ نَذِيرٌ وَبَشِيرٌ لِّقَوْمٍ يُؤْمِنُونَ} الأعراف188

شكر وتقدير

الحمد لله حمداً كثيراً طيباً غير مكفي ولا مستغنى عنه؛ والصلاة والسلام على نبينا محمد وعلى أله وصحبه وسلم وبعد:

فالشكر لله الذي منَ علينا بسابغ فضله وجل نعمه، حيث هدانا للعلم وبلغنا مناهله، ومن ثم فإن وافر شكرنا وكثير امتناننا نقدمه إلى من مد لنا يده داعماً جهودنا المبذولة ومباركاً هذا العمل. ونخص بالشكر الأستاذ الدكتور/ **عبد القادر بريش** الذي تفضل بالإشراف على هذه الدراسة، ومنحنا جهداً ووقتاً، ولم يدخر وسعاً في توجيهنا ومتابعتنا.

الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة المحترمة؛ وإلى كل من ساهم في إعداد وتعبئة استمارات الاستبيان من أكاديميين وممارسين للمهنة.

كما نتقدم ببالغ الشكر وكثير الامتنان إلى من أعاننا وقدم دعماً أو تسهيلات لهذه الدراسة أساتذة وعمال المدرسة العليا للتجارة، الاساتذة الكرام كل باسمه ومقامه: **عبد الكريم مقراني؛ عمار قدوري.**
كل من السادة: **لطفي براح** بشركة ميناء الجزائر، **محمد سعادة** بشركة باتيمطال، **يونطران أكلي** و**محمد ذيب** بالشركة العامة للخدمات البحرية.

وما هذا الجهد الذي نضعه بين أيديكم إلا مساهمة أردنا بها التطوير فإن وفقنا فبفضل من الله ونعمه وإن كان عدا ذلك فحسبنا أن النقص سمة أعمال البشر.

الإهداء

إلى روح جدي الشهيد، إلى جدتي أطال الله في عمرها؛

إلى والداي، حفظهما الله من كل سوء؛

إلى أعز ما أملك في الوجود، إخوتي كل باسمه؛

إلى أصدقائي وزملائي؛

إلى كل طالب علم يبتغي وجه الله وخدمة الوطن؛

أهدي هذا العمل.

الفهرس العام

الفهرس العام

الشكر والتقدير

الإهداء

الفهرس العام	
قائمة الجداول	I - III
قائمة الأشكال	V
قائمة المختصرات	VI - VII
الملخص	VIII – X
مقدمة عامة	أ – م
الفصل الأول: الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات	01
1. ماهية حوكمة الشركات	03
1.1. مفهوم حوكمة الشركات	03
2.1. نشأة حوكمة الشركات	05
3.1. أهمية حوكمة الشركات	06
4.1.أهداف حوكمة الشركات	07
2. مبادئ وآليات حوكمة الشركات	08
1.2. مبادئ حوكمة الشركات	09
2.2.آليات حوكمة الشركات	15
3. النماذج الدولية لحوكمة الشركات	32
1.3. نموذج الحوكمة الموجه بالبنوك (الألماني الياباني Germano – Japonais)	32
2.3. نموذج الحوكمة الموجه بالسوق (الأنجلوسكسوني anglo-saxon)	33
4. واقع ومنظور حوكمة الشركات في الجزائر	36
1.4. حوكمة الشركات الجزائرية من خلال القوانين والتشريعات	37
2.4. مدى ملائمة القانون التجاري لحوكمة الشركات	42

3.4. الإطار المرجعي لحوكمة الشركات في الجزائر	46
خلاصة الفصل الأول	50
الفصل الثاني: الإطار النظري للتدقيق والمعايير المتعلقة به	51
1. مدخل مفاهيمي للتدقيق	52
1.1. التدقيق (التطور التاريخي، مفهومه)	52
2.1. أهداف وأهمية التدقيق	55
3.1. أنواع التدقيق	57
2. البيئة الدولية للتدقيق	61
1.2. عرض معايير التدقيق الدولية	62
2.2. تبويب معايير التدقيق الدولية	65
3.2. الهيئات المكلفة بإعداد معايير التدقيق الدولية	70
3. إجراءات ومنهجية مهمة التدقيق المعتمدة لأداء العمل الميداني	72
1.3. المرحلة الأولى: مرحلة قبول المهمة	74
2.3. المرحلة الثانية: مرحلة تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	77
3.3. المرحلة الثالثة: مرحلة تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق التكميلية	82
4.3. المرحلة الرابعة: مرحلة فحص الحسابات وتقييم العناصر التي تم جمعها	83
5.3. المرحلة الخامسة: خلاصة المهمة وصياغة الرأي	84
خلاصة الفصل الثاني	87
الفصل الثالث: ممارسة محافظة الحسابات (التدقيق القانوني) في الجزائر كآلية حوكمية للشركات	89
1. جودة التدقيق القانوني وآليات حوكمة الشركات	90
1.1. جودة التدقيق القانوني وآليات الحوكمة: الإطار النظري	91

2.1. التدقيق القانوني في ظل التشريعات الجزائرية	92
2. المقاربة على أساس المخاطر كمدخل حديث لممارسة محافظة الحسابات	99
1.2. مفهوم التدقيق القائم على مخاطر الأعمال	99
2.2. أهداف إدارة (تسيير) المخاطر المتعلقة بالتدقيق القانوني للبيانات المالية	101
3.2. أنواع مخاطر التدقيق المتعلقة بالتدقيق القانوني للبيانات المالية	101
3. التطورات التي طرأت على واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية	106
1.3. معايير التدقيق الجزائرية وأوجه التقارب مع معايير التدقيق الدولية	107
2.3. الهيئات المشرفة على التدقيق بالجزائر	120
3.3. متطلبات وآفاق تطبيق معايير التدقيق الجزائرية	122
خلاصة الفصل الثالث	124
الفصل الرابع: منهجية البحث وتقديم عينة الدراسة	126
1. منهجية الدراسة	127
1.1. المناهج النموذجية للدراسة	127
2.1. عرض نموذج التحليل	129
2. أدوات جمع البيانات	131
1.2. المسح الوثائقي	131
2.2. المقابلة	131
3.2. الملاحظة	132
3. تقديم عينة الدراسة	132
1.3. مجتمع وعينة الدراسة	132
2.3. متغيرات الدراسة	145
خلاصة الفصل الرابع	157

الفصل الخامس: حوكمة الشركات عينة الدراسة وإدارة المخاطر المرتبطة بمهمة التدقيق القانوني للبيانات المالية	159
1. اختبار العلاقة ما بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات وتقييم مدى الالتزام بالمبادئ الحوكمية	160
1.1. الصدق الظاهري للاستبيان (صدق المحكمين)	162
2.1. إجراء اختبار ثبات الأداة وصدقها (الصدق البنائي للاستبيان)	163
3.1. تحليل البيانات الشخصية	168
4.1. اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف سيمرنوف)	173
2. اختبار الفرض لطبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي)	180
1.2. اختبار الفرض لطبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة لعينة الدراسة ككل	181
2.2. اختبار الفرض لطبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة داخل شركة ميناء الجزائر	183
3. تحديد وتقييم مخاطر التدقيق في شركة ميناء الجزائر (مرحلة التحضير)	192
1.3.الاتفاق على شروط المهمة وتوثيقها	192
2.3. تحديد المخاطر	197
3.3. تحديد وتقييم مخاطر التدقيق (نظام الرقابة الداخلية للمشتريات)	201
4. إدارة وتسيير المخاطر اعتمادا على خريطة المخاطر (المخاطر العالية)	213
1.4. تخطيط المهمة	213
2.4. عتبة الدلالة	215
3.4. تسيير وإدارة المخاطر حسب السيرورة	215
خلاصة الفصل الخامس	224

خاتمة عامة

قائمة المراجع

الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (1 –1)	مدونة مبادئ حوكمة الشركات للملكة المتحدة	13– 15
الجدول (1–2)	تصنيف آليات حوكمة الشركات حسب جيرار شاروا	16– 17
الجدول (1–3)	خصائص المؤسسات الجزائرية من منظور نماذج الحوكمة الدولية	35– 36
الجدول (2 –1)	عرض المعايير الدولية للتدقيق	65– 68
جدول (1–4)	وحدات شركة باتيمطال	143
الجدول (1–5)	عدد استبيانات الدراسة	160
الجدول (2–5)	عينة الدراسة	161
جدول (3–5)	مستويات مقياس ليكارت	162
الجدول (4–5)	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان	162– 163
الجدول (5–5)	نتائج اختبار ألفا كروم باخ لكل الأسئلة (المتغيرات جملة واحدة)	164
الجدول (5 –6)	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (ضمان وجود إطار عام وفعال)	165
الجدول (5 –7)	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين)	165
الجدول (5 –8)	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (دور أصحاب المصالح)	165
الجدول (5 –9)	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (الإفصاح والشفافية والعلاقة مع الشركات الاستثمارية)	166
الجدول (5 –10)	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (مسؤوليات مجلس الإدارة)	166
الجدول (5 –11)	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (ألية مجلس الإدارة –المهام)	166
الجدول (5 –12)	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (ألية مجلس الإدارة –الدور)	167
الجدول (5 –13)	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (ألية مجلس الإدارة –الهيكلة)	167
الجدول (5 –14)	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (لجنة التدقيق – عمق التحليل)	167
الجدول (5 –15)	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (لجنة التدقيق – الاستقلالية)	167
الجدول (5 –16)	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (التدقيق الداخلي – التبعية)	168
الجدول (5 –17)	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (التدقيق الداخلي – الدور الفعال)	168

جدول (5 –18)	الإحصائيات الوصفية لعينة الدراسة حسب متغير العمر	169
جدول (5 –19)	الإحصائيات الوصفية لعينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	170
جدول (5 –20)	الإحصائيات الوصفية لعينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	171
جدول (5 –21)	الإحصائيات الوصفية لعينة الدراسة حسب متغير الخبرة	172
جدول (5–22)	يبين قيمة الإحصائية للاختبار التوزيع الطبيعي(Kolmogorov–Smirnov)	174
جدول (5 –23)	العلاقة الارتباطية ما بين آلية مجلس الإدارة وآلية لجنة التدقيق	181
جدول (5 –24)	العلاقة الارتباطية ما بين آلية مجلس الإدارة وآلية التدقيق الداخلي	182
الجدول (5 –25)	العلاقة الارتباطية ما بين آلية لجنة التدقيق وآلية التدقيق الداخلي	182
الجدول (5–26)	العلاقة الارتباطية ما بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق لشركة ميناء الجزائر	183
الجدول (5–27)	العلاقة الارتباطية ما بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي لشركة ميناء الجزائر	184
الجدول (5–28)	العلاقة الارتباطية ما بين مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي لشركة ميناء الجزائر	184
جدول (5–29)	يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	185
جدول (5–30)	يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين	186
جدول (5–31)	يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات	187
جدول (5–32)	يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات دور الإفصاح والشفافية والعلاقة مع الشركات الاستثمارية	187
جدول (5–33)	يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات دور مسؤوليات مجلس الإدارة	187
الجدول (5–34)	استبيان تقييم نظام الرقابة الداخلية للمشتريات لكل من مديرية القطر ومديرية الأشغال والتنمية	188
الجدول (5 –35)	تحديد وتقييم المخاطر التشغيلية	202
الجدول (5 –36)	تقييم احتمال حدوث الخطر وجودة جهاز الرقابة	206
جدول (5–37)	تقييم تأثير المخاطر التشغيلية	208
الجدول (5 –38)	التسلسل الهرمي لمخاطر التشغيل وفقًا لضروراتها	209
الجدول (5–39)	تسيير وإدارة المخاطر حسب السيرورة	211 –209

الجدول (5–40)	عتبة الدلالة الخاصة بالمشتريات لشركة ميناء الجزائر	215
الجدول (5–41)	تقييم الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية لشركة ميناء الجزائر	222–219

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل (0–1)	الهيكل العام للدراسة	ز
الشكل (1–1)	العلاقة بين محددات ومؤشرات فعالية لجنة التدقيق	29
الشكل (2–1)	أنواع التدقيق	58
الشكل (2–2)	إجراءات ومراحل مهمة التدقيق	73 –72
الشكل (2–3)	الأهداف والجهات الفاعلة في الرقابة الداخلية	80
الشكل (3–1)	المتطلبات القانونية الرئيسية لممارسة التدقيق القانوني في الجزائر	93
الشكل (4–1)	رسم تخطيطي لنموذج التحليل	130
الشكل (4–2)	الهيكل التنظيمي لشركة ميناء الجزائر	134
الشكل (4–3)	الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق لشركة ميناء الجزائر	136
الشكل (4–4)	رسم تخطيطي لمتغيرات الدراسة	146
الشكل (4–5)	رسم تخطيطي مبسط لمتغيرات الدراسة	147
الشكل(5–1)	عرض بياني لأفراد العينة حسب متغير العمر	169
الشكل (5–2)	عرض بياني لأفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	170
الشكل (5–3)	عرض بياني لأفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	171
الشكل (5–4)	عرض بياني لأفراد العينة حسب متغير الوظيفة	172
الشكل (5–5)	عرض بياني لأفراد العينة حسب متغير الخبرة	173
الشكل (5–6)	مخطط التوزيع غير الطبيعي لمبادئ حوكمة الشركات	177–175
الشكل (5–7)	مخطط التوزيع غير الطبيعي لآليات حوكمة الشركات (مجلس الإدارة)	178 –177
الشكل (5–8)	مخطط التوزيع غير الطبيعي لمبادئ حوكمة الشركات (لجنة التدقيق)	179 –178
الشكل (5–9)	مخطط التوزيع غير الطبيعي لمبادئ حوكمة الشركات (التدقيق الداخلي)	180 –179
الشكل (5 –10)	مراحل قبول او رفض مهمة التدقيق	193
الشكل (5–11)	الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق الداخلي بشركة ميناء الجزائر	194
الشكل (5 –12)	الهيكل التنظيمي لمديرية القطر	199
الشكل (5 –13)	الهيكل التنظيمي لمديرية الأشغال والتطوير	200
الشكل (5 –14)	خريطة المخاطر	212

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

NYSE	**New York Stock Exchange**
NASD	**National Association of Securities Dealers**
LSF	**Loi de Sécurité Financière**
ISA	**International Standard on Auditing**
OECD	**Organisation for Economic Co-operation and Development**
OCDE	**l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques**
FRC	**Financial Reporting Council**
SEC	**the Securities and Exchange Commission**
BRC	**Blue Ribbon Committee's**
SOX	**the Sarbanes-Oxley Act**
NEP	**Norme d'Exercice Professionnel**
COSO	**Committee Of Sponsoring Organizations**
FASB	**Financial Accounting Standards Board**
GAAP	**Generally Accepted Accounting Principles**
IASB	**International Accounting Standards Board**
IAS	**International Accounting Standards**
IFRS	**International Financial Reporting Standards**
SOB	**Systèmes Orientés Banques**
SOM	**Systèmes Orientés Marché**
AG	**Assemblé Générale**
CA	**Conseil d'Administration**
CAC	**Commissariat Aux Comptes**
CNCC	**Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes**

CNC	**Conseil National De la Comptabilité**
DG	**Direction générale**
IAASB	**International Auditing and Assurance Standards Board**
IFAC	**International Federation of Accountants**
IIA	**Institute of Internal Auditor**
ISQC	**International Standard on Quality Control**
SCF	**Système comptable financier**
PME	**la Petite et Moyenne Entreprise**
EPAL	**l'Entreprise Portuaire d'Alger**
SARL	**Société A Responsabilité Limitée**
RAS	**Risque d'Anomalies Significatives**
SA	**Société Anonyme**
SPA	**Sociétés par Actions**
EURL	**Entreprises Uninominales à Responsabilité Limitée**
SARL	**Sociétés à Responsabilité Limitée**
CARE	**Cercle d'Action et de Réflexion autour de l'Entreprise**
FCE	**Forum des Chefs d'Entreprise**
AGO	**Assemblée Générale Ordinaire**
AGC	**Assemblée Générale Constitutive**

الملخص

الملخص

خلال العقد الأخير من القرن العشرين، كان التعتيم المعلوماتي أحد العوامل التي أدت إلى عديد الفضائح المالية والانهيارات المؤسساتية. هذا ما أدى باقتصاد هش واجه عديد التحديات والصراعات المتكررة، وباستمرار أوضاع الهشاشة، كان لابد من البحث عن الأسباب الحقيقية من وراء الفضائح المالية والانهيارات المؤسساتية السالفة الذكر ومن تم الوصول إلى حلول مثلى لضمان صدق وشفافية المعلومات المالية والمحاسبية.

يبدو تدخل سلطة إشرافيه مستقلة ومختصة أمرا ضروريا لضمان مصداقية المعلومات المحاسبية المبلغ عنها؛ وهو المدقق القانوني. والتدقيق القانوني باعتباره أهم آلية من آليات حوكمة الشركات كان لا بد من إعادة صياغة الأطر والقوانين الخاصة بمهنة التدقيق سواء ما تعلق باستقلال المدققين أو بالمهنة في حد ذاتها والهدف الرئيسي منها هو ضمان موثوقية البيانات المالية والمحاسبية المنشورة.

تهدف هذه الدراسة إلى بيان الدور الذي يمكن أن تقوم به آليات ومبادئ حوكمة الشركات في تخفيض مشاكل الوكالة من خلال إدارة أصحاب المصلحة وفقا لمبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لسنة 2015، وكذا معرفة إن كانت هناك علاقة ارتباط وتكامل ما بين آليات الحوكمة، بعد ذلك إدارة وتسيير المخاطر المتعلقة بالشركة عن طريق التدقيق القانوني.

لتحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا في جمع البيانات على استمارة استبيان، وتم توزيع الاستمارة على عينة مكونة من (39) مفردة يمثلون ثلاث شركات اقتصادية عمومية جزائرية، تكونت استمارة الاستبيان من (61) فقرة على ثلاث محاور؛ المحور الأول عبارة عن المتغيرات الضابطة، أما المحور الثاني كان لتقييم مدى الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات والمكونة من (31) فقرة عن طريق ما يسمى باختبار الإشارة، أما المحور الثالث عبارة عن المتغيرات المستقلة (الآليات الحوكمية الداخلية) والمكونة من (30) فقرة وقدتم اختبار العلاقة إحصائيا بواسطة بيرسون، كانت النتائج انه بمجموع (39) لم تكن هناك علاقة ما بين المتغيرات المستقلة بسبب عدم توافر لجنة التدقيق إلا في شركة واحدة، ليتم تقييم مدى التزام الشركة التي تتوافر على العلاقة ما بين المتغيرات المستقلة للإجابة عن الأسئلة الفرعية عن طريق اختبار t لعينة واحدة ومن أبرز النتائج التي توصلنا إليها، أن هناك التزام لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في إدارة أصحاب المصلحة وفق مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 2015 عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، ويعود الأثر الكبير في ذلك لآليات الحوكمة، كما لم نجد أي فروق ذات دلالة إحصائية بين العلاقة الارتباطية لكل من مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي تبعا للمتغيرات الضابطة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا معناه أن المهنيين لهم نفس الآراء حول أهمية لجنة التدقيق وعلاقتها الارتباطية لكل من مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي في حوكمة الشركات.

أما فيما يتعلق باختبار تأثير الصيغة الجديدة لمهنة التدقيق (معايير؛ أطر؛ قوانين)، على الآليات الأخرى لحوكمة الشركات خاصة فيما يتعلق بلجان التدقيق، مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي، وتحديدا من أجل ضمان ما يتعلق بمسألة مصداقية المعلومات المالية والتقليل من لا تماثل المعلومات من أجل خلق الثقة ما بين المستخدمين. فقد أنشأنا قائمة غير شاملة للمخاطر التي يتعرض لها المدقق وناقشنا الطرق المختلفة لإدارة المخاطر المتعلقة بمهمة التدقيق القانوني. بعد ذلك، نقدم ونحلل النتائج الرئيسية لكل علاقة متوقعة وتأثير عوامل التحكم الخارجية الأخرى (البيئة القانونية، معايير التدقيق).

كانت النتائج الميدانية تشير إلى حقيقة وجود ارتباط سلبي بين آليات الحوكمة الداخلية (مجلس الإدارة، لجان التدقيق، التدقيق الداخلي) والطلب على جودة التدقيق القانوني. إذ أنه لابد من توفر شرطي الاستقلالية والكفاءة لدى المدققين مع ضرورة الاعتماد على الآليات الداخلية لحوكمة الشركات لضمان مصداقية البيانات المالية. إضافة لمعايير التدقيق هناك عوامل خارجية أخرى (البيئة القانونية، الرقابة الداخلية، اللوائح والتشريعات) تؤثر على جودة التدقيق.

الكلمات المفتاحية: تدقيق قانوني؛ حوكمة الشركات؛ جودة التدقيق؛ آليات الحوكمة؛ نظرية الوكالة.

الملخص بالإنكليزية

Abstract

During the last decade of the twentieth century, information blackout was one of the factors that led to many financial scandals and institutional collapses. This has led to a fragile economy that has faced many challenges and recurrent conflicts. In addition to the fragile conditions, it was necessary to look for the real reasons behind the financial scandals and institutional collapses mentioned above, and then to find optimal solutions to ensure the honesty and transparency of financial and accounting information.

The intervention of an independent and competent supervisory authority seems necessary to ensure the credibility of the reported accounting information; it is the legal auditor. Legal Audit As the most important corporation governance mechanism, the auditing profession's rules and regulations have to be reformulated, both as regards the independence of the auditors and in the profession. its main objective of which is to ensure the reliability of the published financial and accounting statements.

The purpose of this study is to demonstrate the role that corporate governance mechanisms and principles can play in reducing agency problems through stakeholder management in accordance with the OECD principles of 2015, as well as whether there is a link and complementarity between governance mechanisms, Risks related to legal scrutiny.

In order to achieve the objectives of the study, we relied on data collection on a questionnaire form. The questionnaire was distributed to a sample of 39 individuals representing three Algerian public economic companies. The questionnaire consisted of (61) paragraphs on three axes; the first axis is the control variables. The third was the independent variables (internal governance mechanisms), which consisted of (30) paragraphs. Several statistical methods were used, including the Pearson test, the results were He total (39) was not There is a relationship between independent variables, to assess the degree of commitment of the company that is available to the relationship between the independent variables to answer the sub-questions through the test of one sample and one of the main findings that we have reached is that there is an obligation to apply the principles of corporate governance in the management of stakeholders according to the principles ($0.05 \geq \alpha$), due to the significant impact of the governance mechanisms. No significant differences were found between the correlation between the board of directors and the internal audit according to the control variables at the level of significance ($0.05 \geq \alpha$) This means that the professional N have the same views on the importance of the Audit Committee and its relationship with connectivity for both management and internal audit board in corporate governance.

In terms of testing the impact of the new audit profession (standards, frameworks, laws) on other corporate governance mechanisms, particularly on audit committees, board of directors, internal audit, specifically to ensure the credibility of financial information and reduce information

asymmetries In order to create trust among users. We have established a non-exhaustive list of risks to the auditor and discussed various risk management methods related to the audit function. We then present and analyze the main outcomes of each expected relationship and the influence of other external control factors (legal environment, audit standards).

Field results indicate that there is a negative correlation between internal governance mechanisms (Board of Directors, Audit Committees, Internal Audit) and the demand for quality audit. The auditors must be independent and efficient, with the need to rely on the internal mechanisms of corporate governance to ensure the credibility of the financial statements. In addition to auditing standards, other external factors (legal environment, internal control, regulations and legislation) affect audit quality.

Key Words: Legal Audit; Corporate Governance; Audit Quality; Governance Mechanisms; The theory of the agency; The theory of the agency.

مقدمة عامة

مقدمة عامة

«لقد أظهر اقتصاد السوق القائم على العرض والطلب وتحت قيود التجارة، تفوقه على أي طريقة أخرى للتنظيم الاقتصادي. تلك القيود يجب أن يكون لها آليات تنظيمية فعالة مع ضرورة الثقة ما بين المتعاملين؛ فلا يوجد نظام دون ثقة مع تطبيق قواعد القانون، كل هذا من أجل التقليل من الاحتيال».[1]

جاء في هذا التقرير؛ أنه لابد من توفر هيئة معيارية من أجل خلق إطار تنظيمي وتشريعي يمثل مجموعة من الآليات التنظيمية ووسائل الحماية لأصحاب المصلحة وهذا لضمان الاستقرار تحت ما يسمى بحوكمة الشركات الصارم. وقد تم تأسيس هيئة تريدوي* عام 1985 وتمثل دورها الأساسي في تحديد أسباب سوء توضيح ومغالطة المعلومات في التقارير المالية، وتقديم توصيات تعمل على منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد تلك التقارير المالية، حيث قدمت هذه الهيئة أول تقرير لها عن حوكمة الشركات عام 1987 وهو عبارة عن مجموعة من التوصيات الهادفة لتشجيع الإدارة التنفيذية ومجالس الإدارة ليكونوا أكثر فعالية في إدارة الأنشطة التجارية. وفي عام 1999 أصدرت كل من بورصة نيويورك NYSE (New York Stock Exchange) والرابطة الوطنية لتجار الأوراق المالية NASD (National Association of Securities Dealers) تقريرهما المعروف باسم Blue Ribbon Report، والذي اهتم بأهمية الدور الفعال الذي يمكن أن تقوم به لجان التدقيق بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.

ولكن منذ سنة 2002، ومع عديد الانهيارات والفضائح التي منيت بها أكبر الشركات العالمية ووجود عديد حاالات الاحتيال والإخفاقات الاستراتيجية والمالية على المستوى الدولي، قامت السلطات والهيئات المختصة بمراجعة القواعد والتشريعات التي من شأنها التحكم في المعلومات المالية (الشفافية؛ الامتثال للقوانين؛ الصحة) لاستعادة ثقة المستثمرين والمدخرين. جاء قانون ساربنس أوكسلي (Sarbanes-Oxley, 2002) بالولايات المتحدة الأمريكية نتيجة الفضائح والانهيارات السالفة الذكر؛ كذلك قانون الأمن المالي (Loi de Sécurité Financière, 2003) بفرنسا وقد نجح هذا القانون الذي صدر في الفاتح من أوت عام 2003، وهذان القانونان مع اختلافاتهما الأساسية لكنهما مصممان لتمكين مدققي المعلومات المالية من الالتزام بالمعايير

---

1 Rapport du groupe de travail présidé par Daniel Bouton, septembre 2002, p - p : 1- 2.

***** هيئة تريدوي هي لجنة وطنية تم تشكيلها عام 1987 لدراسة التقارير المالية المزيفة في الشركات بعد الانهيارات المالية التي حصلت في مجال الأعمال، إذ تمثل هذه اللجنة كل من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي وجمعية المحاسبين الأمريكية ومعهد المديرين الماليين الأمريكي ومعهد المدققين الداخليين الأمريكي ومعهد المحاسبين الإداريين الأمريكي.

والقواعد عند أداء مهمة التدقيق؛ تحت قيود نظام حوكمة الشركات للحصول على معلومات صادقة وشفافة مع ضرورة إيصالها للأطراف المعنية من أجل التقليل من لا تماثل المعلومات وتجنب مشكلة تضارب المصالح.

تعتبر نظرية الوكالة، التي جاء بها جنسن وماكلين (Jensen et Mekling, 1976)، التي تدرس العلاقة ما بين وكالة الأصل (الرئيسي) وآخر يدعى الفرع أو وكيل في إطار التعاقد لإنجاز مهمة. إن افتراض النظرية الإيجابية للوكالة هو أن الاختلافات في المصالح بين الأفراد أو الشركات تؤدي إلى صراعات محتملة التكلفة تحد من المكاسب الناتجة عن التعاون. ووفقاً لشاروا (Gérard, 1998)، فإن هذه النزاعات الخاصة بالوكالة هي على حد سواء قبل التعاقد وما بعد التعاقد. فهي تستمد أصلها من المعلومات غير المتماثلة واستحالة صياغة عقود شاملة بسبب محدودية العقلانية وعدم اليقين المعلوماتي. فيحدد شابيرو (Shapiro, 1987) أنه للمدقق دور مهم في الحفاظ على الثقة. بالإضافة إلى ذلك؛ فإنه يقلل من عدم تماثل المعلومات ويساعد على حل مشاكل الوكالة القائمة بين مختلف الجهات الفاعلة، ولا سيما المدير والمساهم عند علاقة الوكالة التي حددها جنسن وماكلين (Jensen et Meckling,1976)، ما بين الأصل أي المستثمر (الرئيسي) والمدير الذي بمثابة الوكيل (الفرع)، تلك الوكالة تنتج عنها مشاكل اختلاف المصالح وعدم تماثل المعلومات.

إلى جانب تقيد المهني (المدقق) والتزامه بمعايير وقواعد محددة عند أداء مهمة التدقيق (التدقيق القانوني؛ التدقيق التعاقدي)، وحسب دي أنجلوا (DeAngelo, 1981) لابد أيضا من شرطي كل من الكفاءة والاستقلالية الكافية لضمان مصداقية المعلومات المالية التي تم الكشف عنها، حتى لا يترك له مجال للخطأ.

التدقيق القانوني مهمة يقوم بها محترف مختص ومستقل للتعبير عن رأي مبرر حول الانتظام والعرض العادل للبيانات المالية للشركة، ويبرر الاعتماد على محترف خارجي مستقل (المدقق) حتى يكون من السهل عليه ردع للمسيرين الانتهازيين وهذا حسب كراكمان (Kraakman, 1986). لكن لا تزال فعالية آلية التدقيق القانوني مشروطة بالقواعد والممارسات الجيدة من طرف المدقق القانوني. ووفقا لواتس وزيمرمان (Watts et Zimmerman,1986)، فإن التدقيق القانوني يقلل من تكاليف الوكالة. يتم تصنيف هذه الأخيرة (الوكالة) من قبل (Jensen et Meckling,1976) إلى نوعين: التكاليف؛ الترابط، فمن ناحية التدقيق القانوني يمكن في الحد من تكاليف المراقبة المتعلقة بانتهازية المديرين. ومن ناحية أخرى، يقلل التدقيق القانوني من تكاليف التخليص الجمركي وتكاليف الترابط المتعلقة بالضوابط التي ينفذها العديد من الخبراء الخارجيين.

إن من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، حيث تعد تلك المعايير بمثابة القواعد العامة التي تحدد السلوك الذي ينبغي إتباعه؛ ولمهنة التدقيق معايير تحكمها وقواعد تحدد السلوك الذي ينبغي على المدقق إتباعه خلال أدائه لمهمته داخل الشركة، فتمثل معايير التدقيق أحد القضايا الهامة التي تشغل الفكر المحاسبي في الآونة الأخيرة على كل من الصعيد المحلي والعالمي. معايير التدقيق الدولية، التي يشار إليها عادة بمعايير ISA وحسب هاورد ستيتلر (Howard Stettler, 1997) تعد معايير التدقيق بمثابة مقاييس نوعية لأداء أعمال التدقيق، والأهداف التي يجب الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات.

والجزائر كغيرها من الدول عملت على اعتماد هذه المعايير ابتداء من سنة 2010 بعد إصلاح نظامها المحاسبي باعتماد معايير المحاسبة الدولية، وذلك بإدخال إصلاحات على مهنة التدقيق وإصدار ما يعرف بمعايير التدقيق الجزائرية على عدة مراحل ابتداءا من سنة 2010. في الوقت الحاضر ولحد الأن (2018)، لا توجد قاعدة صارمة لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية بسبب عدم الدراية من قبل المهنيين ذوي الخبرة وعدم كفاية الضوابط عليها، وهذا في إطار تكييف المعايير الجزائرية للتدقيق وفقا للسياق العالمي؛ ولكن لابد إلى العديد من الإجراءات لتنفيذها بشكل صحيح حتى لا نعيد نفس السيناريو الخاص بالنظام المحاسبي المالي (نظام المحاسبة المالية).

التدقيق القانوني (محافظة الحسابات) آلية مراقبة لحوكمة الشركات تشارك في تنظيم تضارب المصالح بين المدير والمساهم، مما يقلل من عدم تماثل المعلومات في جميع المجالات، وشفافية المعلومات والإفصاح عنها والبيانات المالية الموثوقة وفقا للمعايير والقواعد الدولية، لابد من التطبيق الصارم لمختلف الأطر؛ القوانين والتشريعات وكذا تتبع المناهج المثلى كل هذا من أجل الحصول على ما يسمى بجودة التدقيق.

إشكالية الدراسة

ضمن ما تقدم فان الإشكالية التي نعمل على معالجتها في هذه الدراسة تتلخص في السؤال الرئيسي الموالي:

ما هي طبيعة العلاقة بين آليات حوكمة الشركات ودورها في إدارة وتسيير المخاطر المرتبطة بمهمة التدقيق القانوني ؟

الأسئلة الفرعية

تدعيما لإشكالية الدراسة يتم طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية على النحو الآتي:

– ماهي طبيعة العلاقة ما بين مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي باعتبارها آليات قصدية مختصة لحوكمة الشركات؟

– ما مدى التزام الشركات بمبادئ حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية ؟

– *هل استقلال المدققين وإنشاء لجان التدقيق ومجلس الإدارة والتدابير التي تشكل جوهر إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر، تضمن مصداقية البيانات المالية؟*

– *فيما يتمثل دور آلية التدقيق القانوني والآليات الحوكمية الأخرى لإدارة وتسيير مخاطر حوكمة الشركات الجزائرية؟*

– *ما هو واقع ممارسة مهنة محافظة الحسابات (التدقيق القانوني) في الجزائر باعتباره آلية حوكمية مقارنة مع معايير التدقيق الجزائرية؟*

فرضيات الدراسة

تتمثل الفرضية العامة فيما يلي:

– في ظل التوجه الحديث لحوكمة الشركات؛ لابد من تدعيم آلياتها الحوكمية المتمثلة أساسا في مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي والتدقيق القانوني، وهذا لطبيعة العلاقة الارتباطية فيما بينها، من اجل نظام رقابة داخلية فعال وهو ما يسمح بإدارة وتسيير المخاطر.

وهذه الفرضية العامة بدورها تتفرع إلى الفرضيات الفرعية الأتية:

– وجود علاقة طردية ارتباطية ما بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وأيضا لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي في حين علاقة عكسية ما بين مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي، وكذلك علاقة طردية ارتباطية ما بين آليات الحوكمة الداخلية (مجلس الإدارة، لجان التدقيق، التدقيق الداخلي) والتدقيق القانوني.

– أدخلت الشركات الجزائرية تحسينات على كافة المستويات التنظيمية، مما يسهم في تعزيز المهام الإشرافية لمجلس الإدارة وتطوير دور التدقيق الداخلي وتحسين الشفافية والعلاقة مع المستثمرين بما يضمن الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين.

– قد يساهم توفر شرطي الاستقلالية والكفاءة لدى المدققين مع ضرورة الاعتماد على الآليات الداخلية لحوكمة الشركات (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي) لضمان مصداقية البيانات المالية.

– التدقيق القانوني وفق أسلوب المخاطر (المقاربة على أساس المخاطر) يركز على المواقع ذات المخاطر العالية ليتم تسييرها وإدارتها بشكل جيد وهذا اعتمادا على جهاز الرقابة الداخلية.

– إضافة لمعايير التدقيق الجزائرية هناك عوامل خارجية أخرى (البيئة القانونية، الرقابة الداخلية، اللوائح والتشريعات) تؤثر على جودة التدقيق.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في النقاط الموالية:

- إبراز المفهوم الحديث لحوكمة الشركات مع إظهار أهمية معرفة أهم مبادئها ومتطلباتها وضرورة تطبيق آلياتها.

- إظهار ضرورة الاهتمام بالتدقيق القانوني كونه أحد الآليات التي ترتكز عليها حوكمة الشركات، وذلك باعتباره آلية مراقبة لمختلف الأطراف ذات العلاقة.

- التوصّل إلى مجموعة من التوضيحات فيما يخص ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، والخروج بمجموعة من التوصيات اللازمة للنهوض بهذه المهنة والانتقال إلى التطبيق الفعلي لمعايير التدقيق الجزائرية.

- اهمية الاعتماد على الآليات الداخلية لحوكمة الشركات لضمان مصداقية البيانات المالية.

أهداف الدراسة

تكمن أهداف الدراسة في النقاط الموالية:

- تسليط الضوء على جوانب تتعلق بحوكمة الشركات، وعلاقتها بالتدقيق القانوني.

- طبيعة العلاقة بين آليات الحوكمة الداخلية (مجلس الإدارة، لجان التدقيق، التدقيق الداخلي) والتدقيق القانوني.

- تحديد أهمية الدور الذي تؤديه وظيفة التدقيق القانوني في تقييم المخاطر ومن تم تسيير وإدارة تلك المخاطر.

- التعرف على واقع مهنة التدقيق في الجزائر وحتمية تطويرها بما يتلاءم والتغيرات التي طرأت على البيئة المحاسبية فيها.

- تحديد مدى التقارب ما بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية.

- إظهار أهم التغيرات التي طرأت على واقع مهنة التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية.

- الخروج ببعض التوصيات في إطار إيجاد الحلول للمشاكل التي تواجهها مهنة التدقيق.

المنهج المستخدم وأدوات الدراسة

تستدعي طبيعة الدراسة تعدد المناهج المستخدمة، حيث تم الاعتماد في بعض جوانب الدراسة على المنهج المسحي الوصفي في تناول الإطار النظري لحوكمة الشركات والتدقيق القانوني والمعايير المتعلقة به، وكذلك عند التطرق لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر كآلية حوكمية للشركات، وفي جوانب أخرى استخدام المنهج التحليلي عند دراسة حوكمة الشركات عينة

الدراسة وتسيير المخاطر المرتبطة بمهمة التدقيق القانوني، ولقد تم استخدام أسلوب الاستبانة والمقابلة، بغية الوصول للنتائج الميدانية من اجل مناقشة وتحليل تلك النتائج، وهذا بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS 22 .

الدراسات السابقة

أما فيما يخص الدراسات السابقة والتي لها علاقة بموضوع الدراسة يتم ذكرها كالآتي:

1. دراسة باسكال، صوندا؛ سمية (Pascal DUMONTIER, Sonda CHTOUROU, Soumaya AYEDI) سنة 2010 تحت عنوان:

- La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises: Une étude empirique menée dans le contexte tunisien.[1]

الغرض من هذا البحث هو دراسة تأثير هياكل معينة من حوكمة الشركات (هيكل الملكية؛ المديونية؛ تكوين مجلس الإدارة) على الطلب لتحسين جودة التدقيق الخارجي.

من خلال هذا البحث أولى جانب مهم لجودة التدقيق، كانت عينة الدراسة مكونة من 98 شركة تونسية غير مالية. تؤكد نتائج البحث فرضية تأثير كل من المسيرين والمساهمين في الطلب على جودة التدقيق الخارجي. تظهر النتائج وجود ارتباط إيجابي كبير بين وجود مسيرين خارجيين مستقلين في مجلس الإدارة والطلب على جودة التدقيق. ومع ذلك، لا يمكن تحديد أي علاقة بين مستوى المديونية وجودة التدقيق المطلوبة. إن الحجم، والانتشار الجغرافي، وحالة التسعير، وعمر الشركة هي عوامل محددة في اختيار مدقق خارجي ذي سمعة عالية.

2. دراسة هشام بوسعدية (Hichem BOUSSADIA) سنة 2014 تحت عنوان:

- La gouvernance d’entreprise et le contrôle du dirigeant: cas de l’entreprise publique Algérienne.[2]

---

1 Pascal Dumontier; Sonda Chtourou; Soumaya Ayed, (2010), **La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises: Une étude empirique menée dans le contexte tunisien,** COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), Tunisie. Le lien : HAL Id: halshs-00548115 https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00548115, Submitted on 18 Dec 2010, visité le 01/07/2018 à 18:00.

2 Hichem BOUSSADIA, (2014), **La gouvernance d’entreprise et le contrôle du dirigeant : cas de l’entreprise publique Algérienne,** Thèse De Doctorat, Université Abou Bekr Belkaid Tlemcen, Faculté des Sciences Economique, Commerciales et des Sciences de Gestion, Option : Management des Organisations Spécialité : Audit et Contrôle de Gestion.

الدراسة كانت أطروحة دكتوراه بجامعة ابوبكر بلقايد –كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير – تلمسان، تمحورت إشكالية الدراسة حول: ما هي الآليات الحوكمية المستخدمة للسيطرة على مديري الشركات العمومية الجزائرية وتشجيعهم لحماية المال العام؟

قسمت الدراسة إلى أربع فصول، في الفصل الأول؛ ألقي الضوء على أسس حوكمة الشركات والنظريات التأسيسية المختلفة لحوكمة الشركات. وكذلك البيئة المؤسسية والتنظيمية التي تحكم حوكمة الشركات.

بالنسبة للفصل الثاني؛ ناقشت الدراسة مفهوم تضارب المصالح والآليات المختلفة التي من المفترض أن تتعارض مع قوة المدير، وكذلك مقارنة بين الأنظمة الوطنية المختلفة لحوكمة الشركات.

أما بالنسبة للفصل الثالث؛ فقد تناولت الدراسة موضوع حوكمة الشركات في الجزائر، وبشكل أكثر تحديدًا، موضوع المؤسسات الاقتصادية العمومية (EPE). وفي النهاية، حدد مدونة قوانين الشركات الجزائرية مصحوبة بتحليل نقدي للمدونة نفسها.

أخيراً؛ بالنسبة للفصل الرابع والأخير، حاولت الدراسة من خلال دراسة تجريبية أخذت على ثلاث (3) شركات اقتصادية عامة في ولاية تلمسان الوصول لنتائج وتقييم فرضيات الدراسة.

لأن الوضع الحالي للمؤسسات الاقتصادية العمومية بخصوص استقلالية المديرين، واستقلالية الإدارة، والتدخل الإداري للسلطات العامة وعدم مراعاة معايير الأداء الاقتصادي والمالي، يجعل من مراقبة قواعد حسن السيرة والسلوك، ونواقل ممارسات الحكم السليمة؛ غير مضمونة كما ان الربحية غير مدعومة.

لم يتم تشجيع الشركات العمومية لاعتماد مبادئ الحوكمة على أساس استقلالية المديرين، والسيطرة الموضوعية على المدير وتطوير ونشر المعلومات المالية الموثوقة.

لضمان الربحية (العائد على الأصول)، والعائد على حقوق المساهمين (صاحب الربحية)، لابد من ضمان الاستقلال المالي وتحقيق التمويل الذاتي، وبالتالي يمكن أن تجد الشركة العامة (ذاتية) استقلالها الذاتي ضمانًا لتطورها.

3. دراسة جمال عزيبي (Jamel AZIBI) سنة 2014 تحت عنوان:

- Qualité d'audit, comité d'Audit et crédibilité des états Financiers après le scandale Enron: approche empirique dans le contexte Français.[1]

كان الغرض من هذه الدراسة (أطروحة دكتوراه) توضيح وشرح التحديات الجديدة لإصلاح مهنة التدقيق منذ سنة 2002 في فرنسا، من خلال التركيز على فضيحة انرون في نهاية سنة 2001 (السياق الأمريكي). الغرض الرئيسي من هذا البحث هو دراسة تأثير الإصلاح الجديد على كل من: مهنة التدقيق؛ مدقق الحسابات؛ لجنة التدقيق ومصداقية القوائم المالية بعد فضيحة إنرون.

تمت معالجة ثلاثة أهداف في هذه الدراسة. أولاً؛ تحليل آثار فضيحة إنرون على رد فعل الأسواق المالية واختيار مدقق الحسابات في السياق الفرنسي. ثانيا؛ تأثير الإصلاح الجديد على استقلال المدقق. وأخيرا؛ تأثير لجنة التدقيق على البيان المالي بعد اعتماد تقرير Bouton في عام 2002.

وقد أظهرت النتائج الميدانية، أن فضيحة إنرون لم تؤثر بشكل كبير على تصور المستثمرين المؤسسيين الأجانب تجاه خدمات شركات التدقيق الكبيرة. لاستعادة الثقة في الأسواق المالية، تدخل المشرع الفرنسي من خلال إنشاء هيئة رقابة عامة لمهنة المحاسبة تسمى المجلس الأعلى للمدققين القانونيين H3C (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes) من أجل تعزيز استقلالية المدققين. أما تقرير Bouton في سنة 2002، والبعد الجديد الممنوح للرقابة الداخلية، يبين أن هذا الأخير يعتمد على خصائص لجان التدقيق، ولا سيما خبرة واستقلال أعضائها.

4. دراسة حميدة شيحي (Hamida CHIHI) سنة 2014 تحت عنوان:

- Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal : évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises.[2]

الدراسة كانت أطروحة دكتوراه بجامعة فرنسية، وتمحورت إشكالية الدراسة حول كيفية ضمان اللوائح الفرنسية لجودة التدقيق؟. واختبرت هذه الدراسة صحة بعض المقترحات الأوروبية بما في ذلك ما يسمى بالتدقيق المشترك، وتناوب الشركاء الموقّعين، ومدة التفويض، والفصل بين عمليتي التدقيق والخدمات الاستشارية، فضلاً عن نشر رسوم التدقيق.

---

1 Jamel Azibi, (2014), **Qualité d'audit, comité d'Audit et crédibilité des états Financiers après le scandale Enron: approche empirique dans le contexte Français,** Thèse de doctorat en Comptabilité-Contrôle-Audit, Paris, Le lien: HAL Id: tel-01132489, https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01132489, Soutenue le 23-09-2014, visité le 01/07/2018 à 18:30.

2 Hamida CHIHI, (2014), **Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal: évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises**, Université Paris Dauphine - Paris IX, 2014. DRM - Dauphine Recherches en Management Français, Le lien: HAL Id: tel-01338594, https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01338594, Submitted on 28 Jun 2016, visité le 3/07/2018 à 11:43.

تقترح هذه الدراسة النظر في تقرير المدقق ومدى امتثال المعلومات المالية للمعايير المحاسبية كإشارة للجودة، في النهاية تم صياغة توصيات لتحسين جودة حوكمة الشركات المدرجة، التدقيق القانوني كونه آلية مراقبة تحد من السلطة التعسفية للمسيرين. يفترض هذا الدور استقلالية واختصاص المهنيين المعنيين. هذان البعدان مرتبطان باحترام قواعد التدخل والأخلاق.

هيكل الدراسة

بهدف إتمام هذه الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم وهيكلة هذه الدراسة إلى خمسة فصول. سيكون الجواب على إشكالية الدراسة هو الهدف من هذا العمل، من خلال البحث في تطوير المعلومات المحاسبية والمالية الموثوقة وذات الصلة في إطار حوكمة الشركات.

في الفصل الأول؛ سنشرع أولاً في تقديم الجوانب النظرية والإجرائية لحوكمة الشركات، مما يسمح لنا بوضع الإطار العام لحوكمة الشركات، ويقسم بدوره إلى أربعة مباحث تشمل على وجه الخصوص ماهية حوكمة الشركات؛ مبادئ وآليات حوكمة الشركات؛ نماذج حوكمة الشركات؛ حوكمة الشركات الجزائرية من خلال القوانين والتشريعات.

أما الفصل الثاني؛ كان تحت عنوان الإطار النظري للتدقيق والمعايير المتعلقة به، بالتعرض لمختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق والمعايير المتعلقة سواء بالممارسين لمهمة التدقيق أو بمهمة التدقيق نفسها وكذا طريقة وخطوات مهمة التدقيق من خلال تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي: مدخل مفاهيمي للتدقيق؛ البيئة الدولية للتدقيق؛ إجراءات التدقيق.

الفصل الثالث والذي كان تحت عنوان ممارسة محافظة الحسابات (التدقيق القانوني) في الجزائر كآلية حوكمية للشركات، من أجل إظهار ضرورة الاهتمام بالتدقيق القانوني في الجزائر كونه أحد الآليات التي ترتكز عليها حوكمة الشركات، وذلك باعتباره آلية مراقبة لمختلف الأطراف ذات العلاقة؛ وقسم هذا الفصل إلى أربعة مباحث، بداية بمخاطر التدقيق المتعلقة بمحافظ الحسابات للبيانات المالية (المقاربة على أساس المخاطر)؛ بعدها التطرق لمعايير التدقيق الجزائرية وأوجه التقارب مع معايير التدقيق الدولية؛ ثم التطورات التي طرأت على واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية؛ وأخيرا متطلبات وآفاق تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر.

سمحت لنا الفصول الثلاثة السابقة بتقديم الإطار النظري لموضوع الدراسة، من خلال ما جاء به مختلف المؤطرين عن حوكمة الشركات والتدقيق والمعايير المتعلقة به وأيضا عن إدارة المخاطر المتعلقة بمهمة التدقيق القانوني من أجل الإلمام بموضوع الدراسة، بالبدء في بحثنا الميداني (الفصل الرابع؛ الفصل الخامس). فالفصل الرابع، الذي هو بمثابة مرحلة الإعداد التقني وجمع

المعطيات، من أجل تحليل أفضل للمعطيات، قمنا بتعريف نموذج التحليل ومنهجية البحث والأدوات. قسم إلى ثلاث أجزاء بدءا بتحديد كل من المنهجية؛ ثم أدوات جمع البيانات؛ وأخيرا تقديم عينة الدراسة.

الفصل الخامس والأخير هو عبارة عن النتائج الميدانية ومناقشة وتحليل النتائج؛ من خلال هذا الفصل قمنا بداية بإعداد استمارة استبيان من أجل اختيار الشركات التي تتوافر فيها آليات الحوكمة مجتمعة لاختبار طبيعة العلاقة ما بين المتغيرات المستقلة (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي)، وهي شروط ضرورية من أجل اختيار الشركة التي تتوافر فيها الشروط سالفة الذكر مجتمعة (الآليات الداخلية للحوكمة: مجلس الإدارة – لجنة التدقيق – التدقيق الداخلي)، باستبعاد الشركتين اللتان لا تتوافر على لجنة التدقيق قمنا باختيار شركة ميناء الجزائر والتي انتقلنا بها للمرحلة الثانية لتقييم مدى التزامها بمبادئ حوكمة الشركات، بعدها أنشأنا قائمة غير شاملة للمخاطر التي يتعرض لها المدقق. ثم ناقشنا الطرق المختلفة لإدارة المخاطر المتعلقة بمهمة التدقيق القانوني. بالنسبة لتحديد المخاطر قمنا بإجراء مقابلة داخل المديرية محل التدقيق والخاصة بخدمة الشراء، أما اختبار استقلالية المدققين ستكون بإجراء مقابلة لمحافظي الحسابات للشركة، وأخيرا مدى التزام المدققين لمعايير التدقيق الجزائرية.

الشكل (0–1): الهيكل العام للدراسة

الفصل الثالث: ممارسة محافظة الحسابات (التدقيق القانوني) في الجزائر كآلية حوكمية للشركات

- مخاطر التدقيق المتعلقة بمحافظ الحسابات للبيانات المالية: المقاربة على أساس المخاطر.
- معايير التدقيق الجزائرية وأوجه التقارب مع معايير التدقيق الدولية.
- التطورات التي طرأت على واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية.
- متطلبات وآفاق تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر.

الفصل الرابع: منهجية البحث وتقديم عينة الدراسة

- منهجية الدراسة.
- أدوات جمع البيانات.
- تقديم عينة الدراسة.

الفصل الخامس: حوكمة الشركات عينة الدراسة وتسيير المخاطر المرتبطة بمهمة التدقيق القانوني

تقييم لمبادئ وآليات حوكمة الشركات عينة الدراسة

الملاحظات حول المعطيات

المقابلة

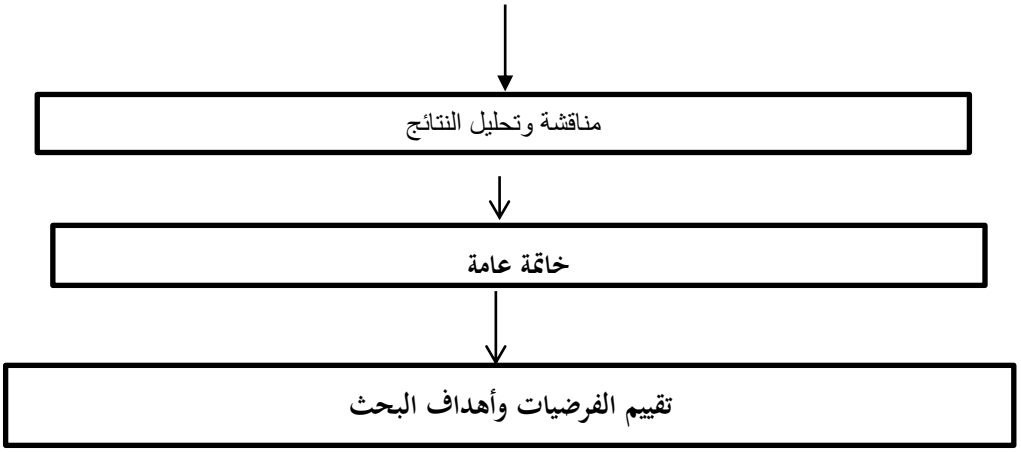
الاستبيان

النتائج الميدانية وإختيار الشركة محل التدقيق

-تحديد وتقييم مخاطر التدقيق.

-خطة مهمة التدقيق بالاعتماد على المخاطر المحددة.

-إدارة وتسيير المخاطر المرتبطة بمهمة التدقيق القانوني للبيانات المالية.



حدود الدراسة

– تقتصر هذه الدراسة على ثلاث شركات عمومية اقتصادية بالجزائر العاصمة خلال سنة 2018 بحكم أن باقي الشركات التي حاولنا التربص داخل مديرية التدقيق الخاصة بها لم تسمح لنا بذلك؛ بل وحتى عدم تعبئة استمارة الاستبيان الخاصة بالدراسة وتبرير ذلك بموضوع الدراسة (حوكمة الشركات، محافظة الحسابات) الذي يتعلق بمعلومات سرية لا يمكن الإفصاح عنها.

– نحاول التركيز في هذه الدراسة على الإبقاء على مصطلح التدقيق القانوني والذي يقصد به محافظة الحسابات، بحكم أنه توجد عدة مصطلحات للتدقيق القانوني؛ مثال ذلك المراجعة الخارجية أو المراجعة القانونية أو التدقيق المالي والمحاسبي. لذا نقترح الإبقاء على التدقيق القانوني؛ فهو الفحص المنهجي من قبل شخص مستقل ومختص (محافظ الحسابات) الذي يضمن صحة العناصر التي يجب عليه التدقيق فيها، والتحقق من مطابقة معاملة هذه الحقائق مع القواعد، وكذا معايير وإجراءات نظام الرقابة الداخلية، بهدف التعبير عن رأي منطقي فني محايد (Collins;Valin, 1991). وفيما يتعلق بتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، المدقق القانوني (CAC) والذي قد يكون شخصًا طبيعيًا أو شخصًا اعتباريًا، هو محترف لديه مهمة التصديق القانوني للتدقيق وفقًا للأحكام القانونية والتنظيمية المعمول بها.

– بعدما استعرضنا الدراسات السابقة يلاحظ أن أهم ما يميز هذه الدراسة تتمثل في:

الدراسات السابقة تمحورت حول كيفية ضمان اللوائح لجودة التدقيق؟، في حين الدراسة خاصتنا ستكون حول طبيعة العلاقة ما بين آليات حوكمة الشركات الداخلية (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي) وتأثيرها على جودة التدقيق القانوني.

أيضا الدراسات السابقة كانت حول طريقة اختيار مدقق الحسابات وتأثير الإصلاح الجديد على استقلال المدقق في السياق الفرنسي وتأثير لجنة التدقيق على البيان المالي بعد اعتماد تقرير Bouton في عام 2002، أما الدراسة خاصتنا ستكون حول تأثير معايير التدقيق الجزائرية والأطر والقوانين المنظمة على مهنة محافظ الحسابات.

أيضا من بين الدراسات السابقة كانت الإشكالية حول ما هي الآليات الحوكمية المستخدمة للسيطرة على مديري الشركات العمومية الجزائرية وتشجيعهم لحماية المال العام؟ وهذا من اجل دراسة تأثير هياكل معينة من حوكمة الشركات (هيكل الملكية؛ المديونية؛ تكوين مجلس الإدارة) على الطلب لتحسين جودة التدقيق الخارجي. اما الدراسة خاصتنا تمحورت حول طبيعة العلاقة ما بين الآليات الحوكمية وتأثير تلك العلاقة في الطلب على جودة التدقيق القانوني.

الفصل الأول: الإطار النظري

لحوكمة الشركات

تمهيد

أثار إفلاس عديد الشركات (Enron; Worldcom; Parmalat) التي عرفتها بيئة الأعمال الدولية خلال العقد الأخير من القرن العشرين، عديد التساؤلات وعلامات الاستفهام عن الأسباب الحقيقية من وراء ذلك، إذ لم تؤثر فقط على الأطراف الداخلية للشركة بل على بيئتها الخارجية (الأطراف الخارجية)، كل تلك العوامل من إفلاس؛ تعثر؛ تأثير وتأثر، كان لابد من حتمية إيجاد قواعد ومعايير إدارية وقانونية من أجل خلق شركات ذات بنية تنظيمية قوية وقابلة للاستمرار لتفادي حالات الإفلاس وكذا الحفاظ على مصالح كل الأطراف المعنية.

وعلى هذا الأساس فحوكمة الشركات واحدة من أهم متطلبات الإدارة الجيدة وإحدى الأدوات الفعالة في نظام الممارسة السليمة، حيث توفر مجموعة من المقومات والمبادئ للتسيير العقلاني: الشفافية؛ العدالة؛ المساءلة والمحاسبة. كل هذه المقومات والمبادئ تساهم في تعزيز الثقة في بيئة الأعمال من أجل الاستمرارية وتحسين الأداء والحفاظ على مصالح مختلف الأطراف سواء الداخلية أو الخارجية للشركة.

انطلاقا من هذا المنظور نقوم في هذا الفصل بدراسة وتحليل مختلف الجوانب النظرية والإجرائية لحوكمة الشركات من خلال أربعة محاور:

- ماهية حوكمة الشركات؛
- مبادئ وآليات حوكمة الشركات؛
- نماذج حوكمة الشركات؛
- حوكمة الشركات الجزائرية من خلال القوانين والتشريعات.

1. ماهية حوكمة الشركات

الحكامة أو الحَوْكَمة أو الحاكمية مصطلح جديد في العربية وُضِع في مقابل اللفظ الإنكليزي (governance) أو الفرنسي (gouvernance)، وتوصل مجمع اللغة العربية بعد عدة محاولات لتعريب هذا المصطلح فاستخدمت عدة مصطلحات للتعبير عن المصطلح الإنكليزي مثل :الإدارة الرشيدة، الحاكمية المؤسسية، الحكم الصالح أو الجيد لذا يطلق على اصطلاح (Corporate Governance) بحوكمة الشركات.

من خلال هذا العنصر يتم التطرق إلى حوكمة الشركات من حيث نشأتها، أهميتها وكذا أهدافها.

1.1. مفهوم حوكمة الشركات

لا يوجد مفهوم موحد لمصطلح حوكمة الشركات، وهذا الاختلاف في المفاهيم دل عن وجهات النظر المختلفة، وفي سبيل ذلك حرصت العديد من المؤسسات العالمية والمنظمات الدولية على الخوض في هذا المفهوم بالتحليل والدراسة مثل صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومؤسسة التمويل الدولية وغيرها.

عرف تقرير لجنة كادبري (Cadbury)* البريطانية سنة 1992 الحوكمة أنها: النظام الذي يتيح للمساهمين توجيه وإدارة ومراقبة الشركة عن طريق تعيين أعضاء مجلس الإدارة واختيار المراقب الخارجي، كما تشمل الحوكمة تنظيم الحقوق والمسؤوليات المناطة بالأطراف ذات العلاقة بالشركة وتقديم الآلية التي تحقق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للشركة من جهة وبين الأهداف الفردية والأهداف المشتركة من جهة أخرى، وان إطار حوكمة الشركات يشجع على الاستخدام الفعال للموارد ويحث أيضا على توفير نضم المحاسبة والمساءلة عن إدارة هذه المواد بهدف التقريب قدر الإمكان بين مصالح الأفراد والشركات والمجتمع .[1]

يركز تقرير لجنة كادبري من خلال هذا التعريف على إدارة ومراقبة الشركة من خلال مجلس الإدارة والمراقب أو المدقق الخارجي من اجل تنظيم الحقوق والمسؤوليات المناطة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

---

* تقرير كادبوري Cadbury Report (المملكة المتحدة 1992): هو تقرير لجنة برئاسة ادريان كادبوري Adrian CADBURY، والذي وضع توصيات بشأن ترتيب مجالس إدارة الشركات، والنظم المحاسبية، للتخفيف من مخاطر فشل حوكمة الشركات الإدارية. وقد نشر التقرير عام 1992 حيث قام التقرير بعنونة الجوانب المالية لإدارة الشركات. وتم اعتماد توصيات التقرير بمستويات متفاوتة من قبل الاتحاد الأوربي والولايات المتحدة والبنك الدولي وغيرها.

1 Report of the committee on the financial aspects of corporate Gouvernance, **The Financial Aspects of Corporate Gouvernance**, Burgess Science Press, London, 1 December 1992, p: 14.

كما تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE)* حوكمة الشركات على أنها: نظام يتم بواسطتة توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، حيث تقوم بتحديد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين، مثل مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، كما أنها تبين القواعد والإجراءات لاتخاذ القرارات.[1]

تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية جمع ما بين تحديد وتوزيع الحقوق والمسؤوليات، بالإضافة إلى الرقابة على الأداء، وهذين الأمرين لهما أهمية بالغة في تحقيق الحوكمة. فحوكمة الشركات هي مجموعة من النظم والقرارات والقوانين التي تهدف إلى السير الجيد داخل الشركة وخارجها وتحدد العلاقة بين الإدارة من جهة والممولين وأصحاب المصالح من جهة أخرى والرقابة على الأداء.

حسب جيرار شاروا (Gérard CHARREAUX, 1997) الحوكمة هي مجموع الآليات التنظيمية التي تملك قوة التأثير في تحديد السلطات وقرارات المديرين.[2]

يركز جيرار شاروا من خلال هذا التعريف على المسيرين وآليات الحوكمة باعتبارهم مركز العلاقات ما بين الشركاء والشركة من أجل خلق القيمة، ميزة هذا التعريف هي أنه يجعل من الممكن مراعاة آليات الحوكمة سواء الداخلية منها أو الخارجية.

من خلال التعاريف السالفة الذكر يتضح أن أغلب التعريفات تركز على نظام الرقابة والضوابط المتعلقة بها، بما يضمن المحافظة على مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة، ويحد من التصرفات غير السليمة للمديرين التنفيذيين فيها، وتفعيل دور مجالس الإدارة بها.

يمكن إعطاء مفهوم حوكمة الشركات بأنها مجموع الآليات التنظيمية لإدارة ومراقبة الشركة، لتنظيم الحقوق والمسؤوليات المناطة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

---

*منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (Organisation for Economic Co-operation and Development): هي منظمة دولية، مكونة من مجموعة من البلدان المتقدمة التي تقبل مبادئ الديمقراطية التمثيلية واقتصاد السوق الحر، مقرها في باريس عاصمة فرنسا، نشأت عن منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي آنفا (OEEC)، للمساعدة على إدارة خطة مارشال لإعادة اعمار أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية، وبعد فترة تم توسيعها لتشمل عضويتها بلدان غير أوروبية، وفي سنة 1960 تم إصلاحها لكي تكون منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

1 Organization for Economic co-operation and Development, (2008), **Using the OECD Principles of corporate Governance a boardroom perspective**, Paris, p: 15.

2 CHARREAUX.G, (2006)**, Les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux,** Traité de gouvernance corporative : Théories et pratiques à travers le monde pp 57-114, les presses de l'Université LAVAL, Québec, p : 79.

2.1. نشأة حوكمة الشركات

مصطلح الحوكمة قديم جدا، لكن الأساس النظري والتاريخي للحوكمة يرجع إلى نظرية الوكالة التي يعود ظهورها للأمريكيين بيرل ومينز Means and Berle سنة 1932،[1] فهما أول من افتتح النقاش في موضوع فصل الملكية عن الإدارة، من أجل سد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مدير ومالك الشركة، وحول أثار الفصل بين ملكية رأسمال الشركة وعملية الرقابة والإشراف واتخاذ القرار داخل الشركة،[2] ليظهر مفهوم مصطلح الحوكمة جليا واضحا في مقال كوز (Coase, 1937) تحت عنوان طبيعة المنشأة (The Nature of the Firm)، ويشير كوز إلى أن فرضيات النظرية الاقتصادية غير كافية في الأساس، وبالتالي لم تطرح بوضوح، وفي هذا المنظور، يبدو أن الحوكمة باعتبارها مجموعة من آليات التنسيق الداخلية للشركة، تكون أكثر فعالية من السوق لتنظيم بعض التبادلات.[3]

وفي هذا المنظور، فالحوكمة حسب كاوز، هي مجموعة من آليات التنسيق الداخلية للشركة، بعدها طور ويليامسون (Williamson 1975) تحليل كاوز من خلال نظرية تكاليف المعاملات (la théorie des coûts de transaction)، أن كل صفقة اقتصادية تولد تكاليف أولية قبل تنفيذها وإلى التسلسل الهرمي ما بين الأطراف الداخلية للشركة وأطراف وسيطة خارجية أو مختلطة،[4] ويؤكد بعدها أنه لابد من الأخذ بعين الاعتبار تكاليف المعاملات. ومع ذلك، يؤكد ويليامسون (Williamson, 1994) على الحاجة إلى الاختيار بين أساليب الحوكمة القائمة على الخصائص الخاصة بالمعاملات (خصوصية الأصول وعدم اليقين وتواتر المعاملات) وتكاليف المعاملات المرتبطة بكل وضع، وإلى حتمية حدوث صراع بالشركة عندما يكون هناك فصل بين الملكية والإدارة، وفى هذا السياق أكد على إمكانية حل مشكلة الوكالة من خلال التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات.[5]

---

1 Berle A.A. et Means G.C, (1932), **the modern corporation and private property**, 2è éd. 1956, MacMillan, New York.

2 CLARKE. T, (2004), **Cycles of Crisis and Regulation: the enduring agency and stewardship problems Of corporate governance**, Corporate Governance: An International Review, 12, p: 153-161.

3 Coase, R. H. (1937), **The Nature of the Firm**, Economica, 4, p-p: 386-405.

4 Williamson, O. E, (1975), **Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust implications,** New York: Free Press.

5 Williamson, O. E, (1994), **Les institutions de l'économie**, Préface de Michel Ghertman, InterEditions.

لقد كان لظهور نظرية الوكالة أثرا كبيرا وعاملا مؤثرا في مخاض مفهوم حوكمة الشركات لكن الواقع العملي يشير أنه مفهوم قديم، فجذوره تعود إلى أدم سميت Adam SMITH سنة 1776 في كتابة أبحاث حول طبيعة وثروة الأمم؛ حيث بين أن المسيرين غير الملاك تقل مردوديتهم الاقتصادية للشركة بخلاف المسير المالك، الأمر الذي أثار النقاش بعدها للأمريكيين بيرل ومينز، حول أثار الفصل بين وظائف الملكية واتخاذ القرار في الشركات وهو ما أدى لظهور ما يسمى بالوكالة.

قدم العالمان الأمريكيان جنسن وماكلين (Jensen; Meckling, 1976) تعريفا لنظرية الوكالة على أنها علاقة بموجبها يلجأ صاحب الرأسمال (رئيسي Principal) لخدمات شخص أخر (العاملAgent) لكي يقوم بدله ببعض المهام؛ تلك العلاقة تستوجب نيابته في السلطة لإنجاز بعض الخدمات ومن ثم يخوله صلاحيات اتخاذ القرارات لصالح الأصيل وذلك من خلال علاقات تعاقدية. لكن المصالح الشخصية تؤدي إلى ظهور تعارض المصالح بين الأطراف المتعاقدة، وان تعارض المصالح من المحتمل أن يؤدي بدوره إلى قيام أحد أطراف العقد أو كليهما بأعمال من الممكن أن تكون ضد مصلحة الطرف الأخر.[1] على خلاف جنسن وماكلين فإن فاما (Fama, 1980) درس الفصل بين الملكية والقرار،[2] ويحتج من جهة عن ملائمة مفهوم الملكية، حيث يعترف سوى بملكية عوامل الإنتاج ويرى أن الرقابة على قرارات المسيرين لا تعد من اختصاص المساهمين. ومن جهة ثانية، يميز بوضوح بين وظائف الإدارة والمخاطر، وبالتالي يعتبر أن هناك عاملي إنتاج مختلفين في الشركة، يتمثل الأول في القدرة الإدارية للمسيرين، والثاني في القدرة على تحمل المخاطر وهي مناطة بالملاك.

3.1. أهمية حوكمة الشركات

تعد حوكمة الشركات من أنظمة الضبط ذات الأهمية لنجاح الاستثمارات، كما تعد ذات أهمية كبرى بالنسبة للمساهمين الحاليين والمستثمرين المرتقبين، حيث توفر قدر ملائم من الثقة لحملة الأسهم والمستثمرين المرتقبين في تحقيق عائد مناسب على استثماراتهم مع تعظيم قيمة حملة الأسهم والمحافظة على حقوقهم.

كما تأتي أهمية حوكمة الشركات في سد الفجوة التي يمكن أن تكون بين المالك والمسيرين لها من جراء رغبة الأخير في تبني الممارسات التي من الممكن أن تحقق رفاهيته الشخصية وليس رفاهية حملة الأسهم.[3]

---

1 Jensen M.C. et Meckling W.M. (1976), **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure**, Journal of Financial Economics, vol.3, 10, p-p: 305 - 360.

2 Fama E.F, (1980), **Agency problems and theory of the firm**, Journal of political Economy, p-p: 288 – 307.

3 Wheelen, Thomas L & Hunger, David J, (2004), **Strategic Management & Business Policy Concepts,** Pearson Education, Inc, p: 30.

كما أن تبني تطبيق آليات الحوكمة يعزز من كفاءة الأسواق، ويقدم المعلومات الملائمة للمستثمرين لمعرفة المزيد عن الشركات وعن أداءها، يمكنهم من خلالها إدراك المستوى الحقيقي لتنفيذ الاستراتيجيات وطرق تحديد المخاطر، وكذا السبل الكفيلة بإدارتها، وعند ذلك تستطيع أسواق المال أن تخصص أموال أولئك المستثمرين إلى الشركات الواعدة والتي يتم أدارتها بشكل أفضل.[1]

أما بالنسبة للاقتصاد الكلي فإن حوكمة الشركات لها أهمية كبيرة، حيث إن هناك ارتباطا وثيقا بينها ونظام الاقتصاد المطبق في كل دولة، فالمشاكل الناجمة عن ضعف حوكمة الشركات لا تعزى فقط إلى فشل الاستثمارات وإنما تمتد إلى ابعد من ذلك متمثلة في ضعف مستويات الثقة، فالمسالة لا تعد مجرد انهيار سمعة القليل من الشركات أو ضعف الاحترام للبعض من مدراءها، بل إن المسألة تشير إلى فقدان مصداقية النظام الاقتصادي كله، وعليه يجب النظر في تحسين الحوكمة، من أجل تحسين الأداء وتخفيض تكاليف الحصول على رأس المال، ويعد مكسبا لحملة الأسهم من خلال تعظيم قيمة استثماراتهم في المدى الطويل، وأخيرا فهو يعد مكسبا للاقتصاد القومي ككل من خلال النشاط المستقر والمستمر والأكثر كفاءة للشركات التي تعمل في ظله.[2]

4.1.أهداف حوكمة الشركات

تسعى قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:[3]

– مراعاة مصالح وحقوق المساهمين وحمايتها، عبر توفير معلومات صحيحة وشفافة عن أنشطة المؤسسة والوضع المالي بما يمكن المساهمين الحاليين والمتوقعين من اتخاذ قراراتهم بناءا على ما يظهر من الوضع المالي لتلك الشركات.

– تحقيق الشفافية في جميع أعمال الشركات وتأمين العدالة لكافة أصحاب المصالح والمتعاملين مع الشركة و الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة.

– زيادة تنافسية الشركات التي تطبق معايير الحوكمة وتمكينها من الاستحواذ على أكبر قدر ممكن من السوق في مجال أنشطتها.

– مكافحة الفساد المالي والإداري في تلك الشركات من خلال تطبيق مبادئ الإفصاح والشفافية وكذلك من خلال تطبيق وتفعيل نظم الرقابة المالية والإدارية.

---

1 Stein -Bob, (2004), **Effective Governance: Are We There Yet? Cross Currents**, the Magazine for Financial Services Executives, Issue No. 17, Springer, p-p: 4 - 5.

2 مولستاون إبرام، (2003)، **دور مجالس الإدارة والمساهمين في حوكمة الشركات**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، الطبعة الثالثة، ص: 3.

3 أحمد منير النجار، (2007)، **البعد المصرفي في حوكمة الشركات**، مجلة اتحاد المصارف الكويتية، العدد 40، مارس 2007.

تختلف أهداف حوكمة الشركات باختلاف البيئة القانونية وكذا طبيعة الأنظمة والقوانين والإطار المؤسسي، فمثلا في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، ينصب هدف حوكمة الشركات على حماية حقوق حملة الأسهم وتعظيم قيمتهم على المدى الطويل، بينما تهدف حوكمة الشركات في بلدان القارة الأوروبية مثل ألمانيا إلى حماية حقوق الآخرين من أصحاب المصلحة (إلى جانب حقوق حملة السهم)، وخاصة العاملين والدائنين والذين يعتبرون أطراف لا تقل أهميتهم عن حملة الأسهم، وعليه تهدف الحوكمة في تلك الدول إلى تشجيع مجالس الإدارة لرقابة الإدارة والإشراف عليها من أجل تعزيز رفاهية حملة الأسهم والعاملين ورفاهية العامة.[1]

يمكن استخلاص مجموعة من الأهداف تذكر على النحو الموالي:[2]

- التأكد من وجود هيكل إداري تنظيمي حيد داخل الشركة من حيث يكون كل عضو في مكانه المناسب مع تحديد سلطاته ومسؤولياته.
- تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين للعمل على تجنب الغش.
- عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.
- تجنب حدوث أزمات مالية وضمان النمو والاستمرار وكفاءة فاعلية وأداء الشركات.
- العمل على تقارب مصالح الأطراف ذات العلاقة.
- توفير الإفصاح والشفافية للمعلومات المالية.
- الحفاظ على قيمة طويلة الأجل من خلال إدارة المخاطر.
- تحسين الصورة الذهنية للشركات.

2. مبادئ وآليات حوكمة الشركات

جاءت حوكمة الشركات لتجيب على سلسلة من الانحرافات التي منيت بها أكبر الشركات العالمية، لتتطور وتفرض نفسها بمثابة تيار معاصر في ميدان تسيير الشركات كنمط عالمي، وذلك بهدف توفير الإفصاح والشفافية في أنماط إدارة وتسيير ومراقبة الشركات، حيث ركزت الحوكمة التقليدية على حماية حقوق المساهمين، فكان هدف الشركة هو توجيه عمل المسير نحو تعظيم قيمة

---

1 حمزة ضويفي، (2015)، **فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الافصاح وأثرها على الاداء المالي**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، ص: 25.

2 أحمد مهدي الهادي العنزي، (2014)، **تحليل أثر حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي**، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 04، ص-ص: 226 -227.

المساهم، هذا النموذج كان له عدة عيوب، ما أدى إلى نموذج آخر يضمن حماية مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة، هذا النموذج الجديد أدى إلى إعادة صياغة كل من مبادئ وآليات حوكمة الشركات، حتى تتمكن الشركات من الاستفادة من مزايا تطبيق قواعد الحوكمة وتضمن التطبيق السليم لقواعد الحوكمة.

1.2. مبادئ حوكمة الشركات

نتطرق إلى مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي تضم في عضويتها أقوى الاقتصاديات العالمية، ففي أثناء الاجتماع الذي عقد على المستوى الوزاري في الفترة الممتدة من 27 – 28 أفريل 1998، طلب مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) من المنظمة أن تقوم بالاشتراك مع الحكومات الوطنية الأعضاء وغيرها من المنظمات الدولية والقطاع الخاص بوضع مجموعة من المعايير عن حوكمة الشركات غير ملزمة، تمثل وجهات نظر الدول الأعضاء بالمنظمة فقط.[1]

تضمنت المبادئ الصادرة في 1999 من (OCDE) والمنبثقة عن الاجتماع الذي عقد على المستوى الوزاري في الفترة الممتدة من 27 – 28 أفريل 1998، تطبيقات حوكمة الشركات في شأن العدالة وحق المساءلة بما يسمح لكل ذي مصلحة مراجعة الإدارة، والحفاظ على حقوق حملة الأسهم، وتحقيق المعاملة العادلة لحملة الأسهم، وإزكاء دور أصحاب المصالح، والحرص على الإفصاح والشفافية، وتأكيد مسؤولية مجلس الإدارة.[2]

أصدرت في سنة 2004 منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قائمة جديدة لمعايير حوكمة الشركات، مضيفة مؤشر تأمين الأسس لإطار حوكمة فعالة. أما في الآونة الأخيرة، فقد تعاظمت بشكل كبير أهمية حوكمة الشركات لتحقيق كل من التنمية الاقتصادية والقانونية والرفاهة الاجتماعية للاقتصاديات.[3]

تمثل إعادة النظر بمبادئ الحوكمة التي أقرت من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في نوفمبر 2015 بتركيا، ضرورة في غاية الأهمية خاصة بعد أن أصبح تطبيق مبادئ الحوكمة بالنسبة للسياسيين وصناع القرار والمستثمرين والشركات وغيرهم بمثابة حجر الأساس لتحقيق الاستقرار وتقوية النظام المالي، ويتسم دليل حوكمة الشركات لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بالعمومية، لذلك

---

1 مركز المشروعات الدولية الخاصة، (2004)، **مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية**.

2 Organization for Economic Co-operation and Development, (October 2000), **Principles of Corporate Governance**, Economic Reform Journal, Issue n°4.

3 Organization for Economic Cooperation and Development, (2004), **Improving corporate governance standards: the work of the OECD and the Principles**, Globe white page.

فإنه مناسب لكل من نموذجي الحوكمة، وتعتبر هذه المبادئ من أهم المبادئ دوليا التي اعتمدت عليها الكثير من المواثيق الوطنية في سبيل إعداد دليل وطني لحوكمة الشركات، وتتمثل مبادئ حوكمة الشركات لسنة 2015 في:[1]

المبدأ الأول: ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة الشركات، يجب على إطار حوكمة الشركات تعزيز وجود أسواق شفافة وعادلة وتوزيع فعال للموارد، ويجب أن تكون متسقة مع سيادة القانون وتدعم الإشراف الفعال؛ ويتم هذا من خلال الالتزام:

– وضع إطار لحوكمة الشركات يهدف إلى التأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق وعلى الحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق وتشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية، فالبيئة التنظيمية والقانونية التي تعمل فيها الشركات ذات أهمية رئيسية للنتائج الاقتصادية الشاملة.

– أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما، محددا بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة. حيث أن ممارسات حوكمة الشركات تتأثر بترسانة من القوانين مثل قانون الشركات، اللوائح التنظيمية للأوراق المالية، معايير المحاسبة والتدقيق، قانون الإفلاس، وقوانين العقود والعمل والضرائب.

– أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية، السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلا عن أحكامها وقراراتها التي ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وان تكون شفافة مع الشرح اللازم لها.

المبدأ الثاني: الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين، يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب.

ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم، ومن بين الحقوق الأساسية التي ينبغي توفيرها لحماية المساهمين:

– إرسال أو تحويل الأسهم.

– الحصول على المعلومات المالية وذات الصلة بالشركة.

– المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.

– انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة.

– نصيب في أرباح الشركة.

---

1 اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية، (2015)، **حوكمة المؤسسات –الفرص والتحديات**، تركيا، الإصدار رقم: 11 لأكتوبر–نوفمبر–ديسمبر، ص –ص: 4–5.

تكون للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين من خلال:

- تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب فيما يتعلق بتاريخ ومكان وجدول الأعمال.

- إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة، بما فيها تلك المتعلقة بالتدقيق الخارجي (القانوني أو التعاقدي).

- تسهيل المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسية مثل ترشيح وانتخاب أعضاء المجلس.

- الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن بعض المساهمين من أن يحصلوا على درجة من السيطرة لا تتناسب مع ملكياتهم من الأسهم.

المبدأ الثالث: المستثمرون المؤسساتيون، للمساهمة في فهم مدى أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمستثمرين وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء، يجب على إطار حوكمة الشركات توفر الحوافز السليمة وأن تكون هذه الحوافز متاحة لأسواق الأسهم لتعمل بطريقة تساهم في تطبيق أفضل لممارسات الحوكمة.

حوكمة الشركات تمثل جزءا رئيسيا من دورة الاستثمار الخاصة بالمستثمرين، فحوكمة الشركات عقب الاستثمار تعتبر أحد المكونات الرئيسية لعملية تحقيق القيمة المضافة عن طريق تأسيس مجلس إدارة رسمي وهياكل إدارية وتعزيز الشفافية بالشركة.

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات، ينبغي أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالح التي نص عليها القانون أو الاتفاقيات المتبادلة وتشجيع التعاون بين الشركات وأصحاب المصلحة في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة المشاريع السليمة ماليا، ومن بين تلك الحقوق التي يكفلها القانون نذكر:

- المشاركة في إدارة وتنفيذ السياسات من طرف العاملين.

- السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي.

- الاتصال بمجلس الإدارة والإعراب عن اهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية وغير الأخلاقية، وينبغي عدم الانتقاص من حقوقهم. فهذه الممارسات قد تضر حتى بالشركات وتنال من سمعة مساهميها وتزيد المخاطر بالنسبة لالتزاماتها المالية.

المبدأ الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة، يجب على إطار حوكمة الشركات ضمان قيام مجلس إدارة الشركة بالتوجيه الاستراتيجي، والرصد الفعال للإدارة وتحمل المسؤولية الكاملة تجاه الشركة والمساهمين. ومن بين تلك المسؤوليات نذكر:

- العمل على أساس من المعلومات الكاملة وبحسن نية.

- معاملة كافة المساهمين بعدالة مادامت قراراته ستؤثر على مختلف مجموعات المساهمين.

– تطبيق معايير أخلاقية عالية والأخذ بعين الاعتبار مصالح واهتمامات أصحاب المصالح الأخرى، من خلال التعيين والإشراف على التنفيذيين الرئيسيين وهذا لمصلحة الشركة التي تعطيها المصداقية وتجعلها أهلا للثقة.

أما الوظائف الرئيسية له فتتمثل في:

– استعراض وتوجيه استراتيجية الشركة وخطط العمل الرئيسية وسياسة المخاطر والموازنات التقديرية.

– اختيار وتحديد المكافآت والمرتبات والإشراف على كبار التنفيذيين بالشركة.

– مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة ومصالح الشركة والمساهمين في الأجل الطويل.

– رقابة وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين.

– ضمان نزاهة حسابات الشركة ونظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك المراجعة المستقلة.

المبدأ السادس: الإفصاح والشفافية، ينبغي أن يكفل إطار الحوكمة الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن جميع المسائل الجوهرية المتعلقة بالشركة، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية وإدارة وحوكمة الشركات.

حددت منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية أن يكون الإفصاح بحده الأدنى سنويا أو نصف أو ربع سنوي، وأن يتم الإفصاح عن المعلومات التي تم حذفها ذات الأهمية، والتي من الممكن أن تؤثر على قرارات مستخدمي المعلومات، ويجب أن تعرض المعلومات والإفصاح عنها في وقت مناسب لجميع المساهمين بدون خلق تكاليف إضافية.

يتمثل الإفصاح في الآتي:[1]

– النتيجة المالية للشركة.

– ملكية الحصص الأساسية وحقوق التصويت.

– سياسة التعويض لأعضاء مجلس الإدارة والهيئات التنفيذية الفاعلة وكذا إعطاء معلومات عن أعضاء مجلس الإدارة ومؤهلاتهم وظروف سيرورة الانتخاب، وضمان عدم انتمائهم إلى مجلس إدارة شركة أخرى.

– الصفقات الهامة مع الأطراف ذات العلاقة.

– الأخطار المتوقعة.

– القضايا المتعلقة بالموظفين والأطراف الأخرى ذات العلاقة.

---

[1] حمزة ضويفي، (2015)، **فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح وأثرها على الأداء المالي**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، ص: 25.

- هياكل وسياسات الحوكمة وخصوصا محتوى القانون واستراتيجية التسيير المحررة من طرف الشركة.

- كما يجب أن تتصف المعايير المفصح عنها بمعايير الجودة العالمية والإفصاح المالي وغير المالي.

أما مدونة حوكمة الشركات في المملكة المتحدة كانت النسخة الأولى سنة 1992 من قبل لجنة كادبوري، وتم إصدار نسخة جديدة في جويلة من سنة 2003 من قبل مجلس إعداد التقارير المالية Financial Reporting Council (FRC) مدونة موحدة في حوكمة الشركات، ثم آخر نسخة منقحة في جوان 2010، تضم مجموعة من المبادئ الأساسية والمساعدة، بالإضافة إلى الاشتراطات اللازمة وتتطلب المبادئ الموضحة بالمدونة من الشركات المعنية إعداد تقرير مكون من جزئين، الجزء الأول توضح فيه كيفية تطبيق المبادئ والجزء الثاني تقر فيه الشركة عن مدى التزامها بالمبادئ التي تحتويها المدونة، وتم تقسيم المدونة إلى الأقسام A,B,C,D,E كل قسم يعالج مسألة محددة كالتالي [1]:

الجدول (1 –1): مدونة مبادئ حوكمة الشركات للملكة المتحدة

القسم	الموضوع	النقاط الأساسية في القسم*		محتوى المبدأ
A	القيادة (مجلس الإدارة)	A_1	دور مجلس الإدارة	ينبغي أن يرأس شركة مجلس إدارة فعال وهو مسؤول بشكل جماعي، من أجل نجاح طويل الأجل للشركة.
		A_2	تقسيم المسؤوليات	يجب أن يكون هناك تقسيم واضح للمسؤوليات بين تسيير المجلس والإدارة التنفيذية المسؤولة عن تسيير أعمال الشركة.
		A_3	الرئيس	رئيس مجلس الإدارة هو المسؤول عن قيادة المجلس، وضمان فعاليته على مستوى جميع جوانب.
		A_4	المديرين غير التنفيذين	ينبغي أن يشارك أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين في وضع استراتيجية الشركة.

1 **FINANCIAL REPORTING COUNCIL,** (June 2010), The UK Corporate Governance Code, p-p: 1-37, http://frc.org.uk/getattachment/b0832de2-5c94-48c0-b771-ebb249fe1fec/The-UK-Corporate Governance-Code.aspx.

* تقسم كل نقطة أساسية في القسم إلى مجموعة من النقاط الفرعية، ولأكثر تفصيل يمكن الرجوع إلى المدونة الأصلية والمبينة في الرابط أعلاه.

B	الفعالية والتأثير	B_1	تركيبة أعضاء المجلس	ينبغي لأعضاء لمجلس أن يكون لديهم توازن مناسب من المهارات والخبرة والاستقلالية والمعرفة للشركة التي تساعد على تمكينهم من أداء واجباتهم ومسؤولياتهم على نحو فعال.
		B_2	تعيين الأعضاء في المجلس	يجب أن يكون هناك إجراءات مكتوبة، دقيقة وشفافة لتعيين مديرين والأعضاء الجدد للمجلس.
		B_3	الالتزام (التعهد)	ينبغي لجميع المديرين أن يكونوا قادرين على تخصيص الوقت الكافي للشركة للاضطلاع بمسؤولياتها على نحو فعال.
		B_4	التنمية والتطوير	ينبغي لجميع المديرين المنضمين للمجلس تحديث مهاراتهم ومعارفهم.
		B_5	توفير المعلومات	ينبغي تزويد المجلس بالمعلومات نوعية ومناسبة في الوقت المناسب لتمكينها من أداء واجباتها.
		B_6	تقييم الأداء	ينبغي للمجلس إجراء تقييم رسمي ودقيق سنوي لأداء.
		B_7	إعادة الانتخاب	يجب تقديم كافة المدراء لإعادة انتخابهم في فترات منتظمة، مع مراعاة الأداء المرضي.
C	المحاسبة والتدقيق	C_1	إعداد التقارير المالية	ينبغي للمجلس إدارة تقديم تقييم متوازن ومفهوم لوضع الشركة ومستقبلها.
		C_2	الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر	المجلس هو المسؤول عن تحديد طبيعة المخاطر، وأنه على استعداد لاتخاذ القرارات الاستراتيجية اللازمة لتحقيق الأهداف. يجب على مجلس الإدارة المحافظة على إدارة المخاطر ونظم الرقابة الداخلية.
		C_3	لجنة التدقيق والمدققين الخارجيين	وينبغي على المجلس وضع ترتيبات رسمية وشفافة للنظر في الكيفية التي ينبغي أن تعد بها تقارير الشركات وتقييم إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية، والحفاظ على العلاقة المناسبة مع مدقق حسابات الشركة.
D	المكافآت	D_1	مستوى ومكونات الأجور	وينبغي أن تكون مستويات الأجور كافية لجذب، وتحفيز المديرين ذو الجودة المطلوبة لتشغيل الشركة بنجاح، ولكن ينبغي على الشركات عدم دفع أكثر مما هو لازم لهذا الغرض. ينبغي تنظيم مكافأت أعضاء مجلس الإدارة وذلك بربط مكافآت الأفراد بمستوى الأداء بالشركات.
		D_2	إجراءات تحسين الأجور	يجب أن يكون هناك إجراءات مكتوبة وواضحة لتحسين السياسة في أجور المديرين التنفيذيين وتحديد أجور حزم الإدارة الفردية. وينبغي أن تشارك في وضع هذه

				الإجراءات أي مدير له مكافأة خاصة به.
E	العلاقة مع المساهمين	E_1	الحوار مع المساهمين	يجب أن يكون هناك حوار متبادل مع المساهمين لتحديد وفهم الأهداف. المجلس ككل لديه مسؤولية لضمان إجراء حوار مرض مع المساهمين.
		E_2	الحضور إلى الجمعية العامة	ينبغي للمجلس إدارة استدعاء المساهمين لاجتماع الجمعية العامة العادية للتواصل معهم وتشجيع مشاركتهم.

المصدر: تم إعداد الجدول بناءا على مدونة مبادئ حوكمة الشركات في المملكة المتحدة

تمثل المبادئ السابقة الذكر الإطار الذي من خلاله يتم الاستعانة به من قبل الدول المصدرة لهذه المبادئ، ولحكومات الدول الأخرى من أجل تقييم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتنظيمي الخاص بحوكمة الشركات في دولهم، وكذلك من أجل توفير الإرشادات والاقتراحات لبورصات الأوراق المالية، والمستثمرين والشركات والأطراف الأخرى التي لها دور في الحوكمة الجيدة للشركات، وتركز هذه المبادئ على الشركات التي يجري تداول أوراقها المالية، سواء الشركات المالية أو غير المالية، وعلى أية حال بقدر المدى الذي تعتبر فيه هذه المبادئ قابلة للتطبيق، وقد تكون أيضا مفيدة لتحسين الحوكمة في تلك الشركات التي لا يجري تداول أسهمها، مثل الشركات المملوكة ملكية خاصة أو مملوكة للقطاع العام.

2.2.آليات حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات عدة آليات تعمل على تحقيق أهدافها، وتجنيبها من التعرض لحالات التعثر والإفلاس المالي، فضلاً عن دورها في تعظيم قيمة الشركة في السوق وضمان بقائها ونموها واستمرارها في بيئة الأعمال.

حسب ويليامسن (Williamson, 1991) صنف آليات الحوكمة إلى آليات متعلقة بالمؤسسة وآليات أخرى متعلقة بالسوق،[1] في حين منظرو نظرية الوكالة (Jensen, 1993; Charreaux, 1997; Pochet, 1998; Parrat, 1999) فصلوا بين أنظمة التدقيق الداخلي وأنظمة التدقيق الخارجي.[2]

---

1 Williamson O.E. (1991), **Economic institutions, spontaneous and intentional governance**, Journal of Law, Economics and Organisations, vol. 7, p-p: 159-187.

2 Jensen M.C (1993), **The modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control systems**, Journal of Finance, vol.48, p-p: 831-880.

- Charreaux G (1997a), **Vers une théorie du gouvernement d'entreprises**, in Le Gouvernement des Entreprises, Charreaux G. (ed.), coll. Recherche en gestion, Economica, p-p : 421-469.
- Charreaux G (1997b), **Mode de contrôle des dirigeants et performance des firmes**, in Le Gouvernement des Entreprises Charreaux G. (ed.), coll. Recherche en gestion, Economica, p- p : 17- 54.
- Pochet C (1998), **Le directeur et la création de valeur : les facteurs contingence de la latitude managériale**, Actes des XIVè journées des I.A.E. Nantes, Presses Académiques de l'Ouest, p-p : 409- 428.

وبصفة عامة تناقش الأدبيات فئتين رئيسيتين من آليات الحكم: الآليات القادمة من البيئة الخارجية للمجتمع والآليات الداخلية التي وضعتها الشركات ومساهميها لضمان الامتثال للعلاقة التعاقدية القائمة بين المديرين والمساهمين.[1] وتتمثل الآليات الخارجية للحوكمة في ثلاث قوى في السوق: المنافسة في سوق السلع والخدمات، سوق المسيرين، سوق رأس المال.[2] أما آليات حوكمة الشركات الداخلية هي آليات خاصة بالشركة ترمي إلى تحديد تقدير السلطة التنفيذية. وتشمل هذه الأخيرة التحكم المباشر للمساهمين من خلال الاجتماعات العامة، وكذلك مجالس الإدارة، وأنظمة الرقابة الداخلية والنقابات، وأيضا ثقافة الشركة، وسمعة الإدارة الداخلية مع الموظفين، والمراقبة المتبادلة.

في حين صنف جيرار شاروا آليات الحوكمة إلى آليات مختصة (Mécanismes spécifiques) وآليات غير مختصة (Mécanismes non spécifiques) بالتقاطع مع آليات قصدية (intentionnels Mécanismes) وأخرى عفوية (آليات غير عمدية) (Mécanismes spontanés) من خلال الجدول الموالي:

الجدول (1–2): تصنيف آليات حوكمة الشركات حسب جيرار شاروا (G. CHARREAUX, 1997)

	آليات مختصة (Mécanismes spécifiques)	آليات غير مختصة (Mécanismes non spécifiques)
آليات قصدية (عمدية) (Mécanismes intentionnels)	– المراقبة المباشرة للمساهمين بالجمعية العامة. – مجلس الإدارة. – نظام التعيينات والأجور. – الهيكل الرسمي. – المدققين الداخليين. – لجنة الشركة. – النقابة.	– البيئة التشريعية والقانونية. – النقابات الوطنية. – **المدققين القانونيين**. – جمعيات المستهلكين.

- Parrat F.(1999), **Le gouvernement d'entreprise**, Editions Maxima, P :41.

1 BROUARD (F) et DI VITO (J), (2008), **Identification des mécanismes de gouvernance applicables aux PME**, présentée lors du CIFEPME, 9e Congrès international francophone en entrepreneuriat et PME, HEC Montréal et Carleton Université.

2 Mohamed Ali Khaldi, (7 Mars 2015), **Impact des mécanismes de gouvernance sur la création et la répartition de la valeur partenariale**, HAL Id: tel-01127425 https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01127425, p : 32.

آليات عفوية (آليات غير عمدية) (Mécanismes spontanés)	– حقل الثقة غير النظامي. – ثقافة المؤسسة. - الإشراف المتبادل من المسيرين. – سمعة الأجراء.	– سوق السلع والخدمات. – سوق المال. – الوساطة المالية. – سوق المسيرين. – سوق رأس المال. – سوق العمل.

Source: G. CHARREAUX, (1997), **Vers une théorie du gouvernement des entreprises, Le gouvernement des entreprises: Corporate Governance, théories et faits**, p: 427.

في الجدول أعلاه، قسم جيرار شاروا آليات الحوكمة إلى آليات مختصة تتعلق بالشركة وهي آليات رسمية مصممة من أجل مراقبة المسيرين، وأخرى غير مختصة بحكم أنها تختص بمحيط الشركة إذا فهي غير متعلقة بالشركة بل بمحيطها ولكن تؤثر على سلوك المسير.

تتقاطع كل من آليات الحوكمة المختصة والآليات غير المختصة مع آليات أخرى قصدية متعلقة بالشركة وهي تحد مباشرة من سلطة ونفوذ وقرارات المسيرين تؤثر بصورة مباشرة وعمدية على المسيرين، وآليات أخرى عفوية تتعلق ببيئة الشركة سواء كانت إعلامية؛ اجتماعية؛ ثقافية؛ والتي لا تؤثر بصورة مباشرة وعمدية على المسيرين وتكون تلقائيا.

من بين آليات حوكمة الشركات؛ التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق ومجلس الإدارة، وحسب جيرار شاروا من خلال الجدول هي آليات مختصة قصدية أي لابد من تواجدهما داخل الشركة بطريقة مدروسة، كما نلاحظ أن البيئة القانونية والتنظيمية (قانون الشركات، والقانون الاجتماعي، وما إلى ذلك)؛ والتدقيق القانوني كلاهما آلية مراقبة قصدية غير مختصة.

التدقيق القانوني يمكننا اعتباره آلية مراقبة تشارك في تنظيم تضارب المصالح بين المدير والمساهم، مما يقلل من عدم تماثل المعلومات في جميع المجالات، وشفافية المعلومات والإفصاح والبيانات المالية الموثوقة وفقا للمعايير والقواعد الدولية.

يؤكد شاروا أن آليات الحوكمة مترابطة ومتقاطعة فيما بينها ولكن ليس بنفس الشدة في جميع الشركات، وحسب بيتر وريتز (Wirtz Peter, 2008)،[1] تتأثر شدة كل آلية من آليات الحوكمة من شركة إلى أخرى حسب: البلد، سوق الأوراق المالية،

1 Peter WRITZ, (2008), **Les meilleures pratiques de gouvernement d'entreprise**, Edition, la découverte, Paris , p : 19.

الطبيعة القانونية أو حجم الشركة، القطاع الخاص أو العام، ... ولهذا يتعين على كل شركة ضرورة تكييف حوكمة الشركات بما يتوافق وبيئتها التي تنشط فيها، بالنظر إلى أن وجود ودور هذه الآليات المختلفة هما أساس نظام الحكم[1].

1.2.2. الآليات القصدية المختصة لحوكمة الشركات

الآليات القصدية والمختصة لحوكمة الشركات هي تلك تتعلق بالشركة وتحد مباشرة من سلطة ونفوذ وقرارات المسيرين، وهي آليات رسمية مصممة من أجل مراقبة المسيرين، لها تأثير على أنشطة وكفاءة الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق الأهداف: مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي والتي يمكن أن نفصل فيها كما يلي:

– مجلس الإدارة (conseil d'administration)

تقترح نظرية الوكالة، أن مجلس الإدارة هو الآلية الأنسب للحد من الخطر الأخلاقي للمديرين وإجبارهم على العمل في مصلحة المساهمين، إذ يعد بمثابة الضمان لمصالح حملة الأسهم في الشركات من خلال أنشطة الضبط والمراقبة وهو الوحيد الذي يملك السلطة القانونية للتصديق ومراقبة أعمال الإدارة، وتقييم ومكافأة أو معاقبة أداء الإدارة العليا.

حسب ويليامسن (Williamson, 1985)[2] مجلس الإدارة هو من بين الآليات التنظيمية لضمان أمن المبادلات ما بين الشركاء داخل الشركة.

بالنسبة لجيرار شاروا (G. CHARREAUX, 2000)، مجلس الإدارة باعتباره جهازا هرميا، إضافة إلى دوره كمحكم في تقاسم الإيجارات، وتشجيع العمل الجماعي، يتدخل لحماية جميع العلاقات وخلق القيمة، والحفاظ على وزيادة القدرة الإنتاجية، و يساهم في عملية الابتكار.[3]

---

1 Tabani (R), (2016), **La gouvernance des entreprises publiques algériennes : vers un réexamen du rôle de participation de l'Etat dans la gestion des entreprises**, El-Tawassol: Economie, Administration et Droit N°48 – Décembre, p : 308.

2 Williamson O.E. (1985), **Economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting**, The Free Press, New York.

3 G. CHARREAUX, (2000), **Le conseil d'administration dans les théories de la gouvernance**, La Revue du Financier, N°127, p-p : 10-12.

يحاول مجلس الإدارة التوفيق بين مصالح كبار المديرين التنفيذيين ومصالح المساهمين، ذلك للتقليل من تكاليف الوكالة وحماية مصالح المساهمين. لذا فإن مجلس الإدارة بخليطه المتكون من الخبرة والاستقلالية والسلطة القانونية يعتبر آلية قوية لحوكمة الشركات.[1]

لكي يستطيع مجلس الإدارة تأدية دوره على أكمل وجه، لابد من ضرورة توافر خاصيتين فيه، الأولى تتمثل في حجم مجلس الإدارة أما الخاصية الثانية فهي الاستقلالية.

✓ **خاصية الحجم**، قد أوصت الدارسات حسب نظرية الوكالة أن يكون حجم مجلس الإدارة صغيرا وألا يتجاوز سبعة أفراد وذلك لسهولة الاتصال وسرعة انجاز المهام وزيادة فعالية القرارات المتخذة.[2] بينما عندما يفوق عدد أعضاء مجلس الإدارة سبعة أشخاص فإن السيطرة عليهم من قبل المديرين تصبح أكثر سهولة مما يسهل هيمنة

المديرين، والذي يؤدي بدوره إلى تضارب محتمل في المصالح بين الإدارة والمديرين.[3] بالإضافة إلى ذلك فإن مجلس الإدارة يصبح مجزأ، وغير فعال ويواجه صعوبات في التوافق في الآراء بشأن القرارات الهامة.[4]

حسب الدراسات الميدانية فإن الحجم الكبير لمجلس الإدارة يقلل من المحتوى المعلوماتي للتقارير وبالتالي فهو يؤثر على جودتها وهو ما تؤكده دراسة كمران و آخرون Kamran et al التي توصلت أنه في مجلس الإدارة ذو الحجم الصغير كل عضو ينتمي إلى هذا المجلس سيتحمل المسؤولية شخصيا لمراقبة مدى كفاية التقارير المالية ودرجة الإفصاح المرتبطة بها، كما أنه سيكون أقل عرضة للمشاكل البيروقراطية، لذا فإنه سيكون عمليا وأكثر فاعلية من مجلس الإدارة كبير الحجم، ونتيجة لذلك فإن الحجم الصغير لمجلس الإدارة يوفر أفضل إعداد للتقارير المالية ومنه ضمان أفضل إفصاح محاسبي.

---

1 Jiatao LI, (1994), **Ownership structure and board composition: a multi-count test of agency theory predictions, managerial and decision economics**, Vol. 15, p: 359.

2 Michael C. JENSEN, (1993), **The modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control systems**, the journal of finance, Vol. 48, n°03, July, p-p: 831-880.

3 Laurence GODARD, (2001), **La taille du conseil d'administration : déterminants et impact sur la performance**, FARGO - Centre de recherche en Finance, Architecture et Gouvernance des Organisations, cahier du FARGO n° 1010702, Juillet, p : 05.

4 Nesrine AYADI, Younes BOUJÈLBÈNE, (2013), **Internal governance mechanisms and banks 'performance: An empirical investigation**, BEH - Business and Economic Horizons, Vol 09, Issue 01, March, p: 04.

بالإضافة إلى دراسة لوسيانا هولتز والفريدو سارلو نيتو (Luciana HOLTZ; Alfredo Sarlo NETO , 2013)[1]، التي بينت أن مجلس الإدارة ذو الحجم الكبير يؤثر سلبيا على جودة المعلومات المحاسبية ودرجة الإفصاح وذلك بالاعتماد على عينة مكونة من 207 شركة مختلفة تنتمي إلى 19 قطاع مختلف ومنه نستنتج أنه من الأفضل أن يكون حجم مجلس الإدارة صغيرا وذلك للتحسين من جودة المعلومات المحاسبية وكذا درجة الإفصاح المحاسبي.

✓ **استقلالية مجلس الإدارة،** يعتبر المسير المستقل في مجلس الإدارة بمثابة الحكم لتقييم أداء المسيرين الأخرين وتحديد تعويضاتهم واستبدالها حسب الحاجة. استقلالية مجلس الإدارة أكثر أهمية من خاصية حجمه في التأثير على فعالية المجلس وتتجسد من خلال بعدين:

❖ البعد الأول هو عدد الأعضاء الخارجيين، وهؤلاء الأعضاء يعدون بمثابة الحكم أو المحكم في حالة قيام نزاع بين المديرين والمساهمين، وحسب نظرية الوكالة فإن ضمان فعالية مجلس الإدارة في أدائه لدوره هو مرهون باستقلاليته أمام الإدارة وهذا بإضافة أغلبية من الأعضاء الخارجيين الذي ليسوا موظفين في الشركة. كما أن نظرية الوكالة تنص على أن وجود عدد مرتفع من المدراء الخارجيين في مجلس الإدارة يساعد على الحد من انتهازية المديرين وذلك بفضل قدراتهم، خبراتهم، استقلاليتهم وتمتعهم بالموضوعية اللازمة لممارسة وظيفة الرقابة، ونتيجة لذلك فإن مجلس الإدارة يصبح أكثر فاعلية؛ بالتالي الشركة ستقوم بالإفصاح أكثر.[2]

وحسب فوركر (Forker , 1992) فإن نسبة عالية من المديرين الخارجيين في مجلس الإدارة تحسن وتزيد من نوعية الرقابة وتقلل من حجب المعلومات، ونتيجة لذلك فإن جودة الإفصاح في القوائم المالية ستتحسن.[3]

بينت دراسة لي كين وونياو (Li QIN et Li WENYAO, 2009) أهمية استقلالية مجلس الإدارة من خلال وجود أغلبية من الأعضاء الخارجيين في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي.[4]

---

1 Luciana HOLTZ, Alfredo Sarlo NETO, (2013), **Effects of board of directors' characteristics on the quality of accounting information in Brazil**, paper presented at the VII Anpcont Congress, Fortaleza, CE, Brazil, June, p - p: 255 - 266.

2 Hamid BIRJANDI, behruz HAKEMI, (2015), **The study effect agency theory and signaling theory on the level of voluntary disclosure of listed companies in Tehran stock exchange**, research journal of finance and accounting, Vol 06, n° 01, p: 176.

3 John J. FORKER, (1992), **Corporate governance and disclosure quality**, accounting and business research, Vol 22, Issue 86, p: 112.

4 Li QIN, Li WENYAO, (2009), **Board characteristics and accounting information quality**, p – p: 1 - 4. DOI: 10.11.09/ICMSS.2011.5998429.

أغلب الدراسات توصلت أن وجود أعضاء خارجيين له أثر ايجابي على جودة التقارير المالية وبالتالي معلومات محاسبية ومالية شفافة؛ واضحة، وملائمة.

❖ البعد الثاني يتعلق بفصل الأدوار بين رئيس مجلس الإدارة والمدير العام أو عدمه، حيث أن نظرية الوكالة قد اقترحت ضرورة الفصل بين هذين الدورين كونه يساعد على التقليل من تكاليف الوكالة وذلك لخضوع المديرين لرقابة رئيس مجلس الإدارة وأعضائه لكن عندما يكون المدير العام هو نفسه رئيس مجلس الإدارة فإن كل السلطة ستكون في يد المدير العام والذي يؤدي بدوره إلى ارتفاع خطر انتهازية المدير واستغلاله للمعلومات المتاحة بطريقة تتوافق مع أهدافه الشخصية وعلى حساب مصالح المساهمين،[1] مما يضعف رقابة مجلس الإدارة ويزيد من عدم تماثل المعلومات. عدم الفصل بين أدوار رئيس مجلس الإدارة و المدير العام يؤثر سلبا على جودة المعلومات وكذا الإفصاح المحاسبي،[2] لكن الفصل بين هذين الدورين يؤدي إلى تحسين جودة الرقابة وتخفيض الفوائد من حجب المعلومات؛ و نتيجة لذلك فهو يساهم في تحسين جودة الإفصاح في البيانات المالية.[3]

يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ انه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، ذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا. كما أن مجلس الإدارة يشارك بفاعلية في وضع استراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة.[4] ولكي لتكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك.[5]

ولكي يتمكن مجلس الإدارة في الشركة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجا إلى تعيين مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين، أبرزها ما يأتي:

---

1 Ameur BOUJENOUI et al, (2004), **Analyse de l'évolution des mécanismes de gouvernance d'entreprise dans les sociétés d'État au Canada**, finance contrôle stratégie, Vol 07, n° 02, juin, p :100.

2 Donal BYARD, (2006), **Corporate governance and the quality of financial analysts' information**, journal of accounting and public policy, Vol 25, Issue 05, September - October, p-p: 609 - 625.

3 John J. FORKER, **Op Cit**, p: 112.

4 Singh. H, Harianto. F, (1989), **Management - Board Relationships, Takeover Risk and Adoption of Golden Parachutes**, Academy of Management Journal, Vol. 32, p: 127.

5 World Bank, (2006), **The Challenge of State – Owned Enterprise Corporate Governance for Emerging Markets**, p: 24.

✓ **لجنة المكافآت (Comité de rémunération)**

توصي اغلب الهيئات والمنظمات المهتمة بحوكمة الشركات، أنه يجب أن تتشكل لجنة المكافآت من الأعضاء غير التنفيذيين لمجلس الإدارة. تأكيدا على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة وجذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية.

تتركز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا لذا فان مينتز (Mintz, 2003)[1] حدد تلك الواجبات بما يأتي:

– تحديد المكافآت والمزايا الأخرى للإدارة العليا، ومراجعتها وكذا توصية مجلس الإدارة بالمصادقة عليها.

– وضع السياسات لإدارة برامج مكافأة الإدارة العليا، ومراجعة تلك السياسات بشكل دوري.

– اتخاذ خطوات لتعديل برامج مكافآت الإدارة العليا التي لا ترتبط بشكل معقول بأداء عضو الإدارة العليا.

✓ **لجنة التعيينات (Comité de nomination)**

يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة.[2] ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين لابد من التقيد بمجموعة من الواجبات تتمثل في:

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

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

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

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

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

---

1 Mintz, Steven. M, (2003), **Improving Corporate Governance Systems: A Stakeholders Theory Approach**, www.aaahq/Am2003/cpe/ethics/Forum , p: 14.

2 رقية حساني وآخرون، (2012)، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، بسكرة 06 -07 ماي، ص: 08.

– لجنة التدقيق (comité d'audit)

عرف حسين (Hossain, 2004) لجنة التدقيق على أنها لجنة فرعية في مجلس الإدارة تقوم بترتيب التدقيق الداخلي للحسابات وتسهيل إتمام التدقيق الخارجي، فتعزز لجنة التدقيق من قدرة المجلس على القيام بمسؤولياته القانونية وضمان مصداقية وموضوعية التقارير المالية.[1]

يعرف كوين (Cohen , 2012) لجنة التدقيق على أنها لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة، تكون مسؤولة عن متابعة المسائل المالية في الشركة ذلك لمساعدة مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات المالية والتي قد لا يكون لديه الوقت والخبرة الكافية لمعرفة تفاصيلها.[2]

كما تعرف لجنة التدقيق في قانون ساربنز أوكسلي (Sarbans Oxley, 2002)[3] بأنها لجنة يتم تكوينها عن طريق مجلس إدارة الشركة بغرض مراجعة عملية إعداد التقارير المحاسبية والمالية وأيضا مراجعة الإفصاح في التقارير والقوائم المحاسبية التي تنشرها الشركة.

من خلال التعاريف السابقة، يتضح أن لجنة التدقيق قد تم تعريفها في ضوء كلا من المسؤولية والعضوية، إلا أنه من الواضح هناك خصائص مميزة لتلك اللجنة تتمثل في:

– لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة.

– عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء والغير التنفيذيين، الذين يتوافر لديهم درجة عالية من الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق.

– العدد الأمثل قد يتراوح بين ثلاثة إلى خمسة أعضاء.

بينت بعض الدراسات انه كلما كانت لجنة التدقيق مكونة من أعضاء مستقلين عن الشركة، كلما شكلت هذه اللجنة مفتاحا لجودة نظام الحوكمة، وكلما كانت اللجنة قادرة على رقابة عمليات الشركة ومصداقية القوائم المالية.[4]

---

1 Hossain, I. (2004), **Corporate and Political Governance: Relationship Based Versus Rules Based**, The Bangladesh Accountant (October-December) 49 (22), p-p: 4-6.

2 Cohen. J,(2002), **Corporate Governance and the Audit Process, contemporary**, Accounting Research, Vol. 19, No. 4, p : 573.

3 Sarbanes - Oxley Act of 2002, Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002.

4 Sonda MARRACHI CHETOUROU, (2000), **Gestion du bénéfice et gouvernement d'entreprise : une étude empirique**, thèse présente pour l'obtention du grade de PHD, université Laval, Québec, p : 24.

من مواصفات استقلالية عضو لجنة التدقيق أن يتميز بما يلي:[1]

– ألا يكون من موظفي الشركة أو الوحدات التابعة لها.

– ألا يحصل على أي مكافأة مالية من الشركة أو من فروعها، باستثناء الأجر الذي يحصل علية من مجلس الإدارة.

– ألا يكون من أقارب المسيرين في الشركة أو فروعها.

– ألا يكون مسير في إحدى الشركات التي لها علاقة تجارية بالشركة المعنية أو فروعها.

حسب ويتنغتون وباني (Whittington and Pany, 2001)، تعزز لجنة التدقيق من قدرة المجلس على القيام بمسؤولياته القانونية وضمان مصداقية وموضوعية التقارير المالية، تنشئ الشركات لجنة تدقيق كلجنة منبثقة عن مجلس الإدارة للقيام بدور نشط في الإشراف على سياسات وممارسات المحاسبة المالية والتدقيق الداخلي للشركة.[2]

يجب أن تتكون لجنة التدقيق من أغلبية الاعضاء المستقلين أو غير التنفيذيين الذين ليسوا من الاعوان أو الموظفين في الشركة (Hossain, 2004)[3]. وينبغي أن تعمل هذه اللجنة كحلقة اتصال بين الإدارة ومدققي الحسابات والهيئة الإدارية.

جاءت توصية تشكيل لجان التدقيق التابعة لمجلس الإدارة في عام 1939 لأول مرة من بورصة نيويورك NYSE (New York Stock Exchange). بعدها في عام 1972، أوصت لجنة الأوراق المالية والبورصات SEC (the Securities and Exchange Commission) في الولايات المتحدة الأمريكية شركات المساهمة العمومية بإنشاء لجان التدقيق.

مع أواخر سنة (2002)، وبعد انهيار الشركات الكبرى في جميع أنحاء العالم، أثبت ان نقاط الضعف الرئيسية لتلك الشركات يكمن في نظام الحوكمة الخاصة بها حتى في الدول المتقدمة اقتصاديًا.

وتتطلب إزالة نقاط الضعف لتلك الشركات إصلاحا مناسبا عن طريق إعادة صياغة كل من مبادئ وآليات حوكمة الشركات، وقد شهدنا بالفعل نقلة نوعية لممارسات وتطبيق متفاوت لحوكمة الشركات في مختلف البلدان واعتبرت فيها لجنة التدقيق كعنصر مهم في تطبيق الحوكمة. ونتيجة لذلك، أعيد تحديد التوقعات المتعلقة بمسؤولية لجنة التدقيق وفعاليتها.

---

1 Sonda MARRACHI CHETOURROU, (2000), **op – cit,** p : 25.

2 Muhammad Zahirul Islam, (2010), **Agency Problem and the Role of Audit Committee: Implications for Corporate Sector in Bangladesh**, International Journal of Economics and Finance Vol. 2, No. 3; August 2010, www.ccsenet.org/ijef, p : 5.

3 Hossain, I. (2004), **op - cit,** p-p: 4-6.

تبعا لذلك، تم إعادة تحديد كل من مسؤولية لجنة التدقيق وفعاليتها. في البداية، كانت لجان التدقيق في مجلس الإدارة مسؤولة عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، واختيار المدقق المستقل، واستلام نتائج التدقيق. غير أن مسؤوليات لجان التدقيق تكثفت بشكل كبير مع إصدار إصلاحين تنظيميين يؤثران على حوكمة الشركات:

– تقرير لجنة بلو ريبون Blue Ribbon Committee's (BRC) لعام بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 1999، فمن بين توصيات التقرير تحسين فعالية لجان التدقيق داخل الشركات (BRC, 1999)؛[1]

– قانون محاسبة الشركات لعام 2002 (the Corporate and Criminal Fraud Accountability Act of 2002)، المعروف باسم قانون ساربينز – أوكسلي the Sarbanes-Oxley Act (SOX, 2002).[2]

بعد انهيار الشركات الكبرى في جميع أنحاء العالم، أثبت ان نقاط ضعف تلك الشركات؛ في نظام الحوكمة الخاصة بها وهذا حتى في الدول المتقدمة اقتصاديًا، وتتطلب إزالة نقاط الضعف لتلك الشركات إصلاحا مناسبا عن طريق إعادة صياغة كل من مبادئ وآليات حوكمة الشركات، وقد شهدنا بالفعل نقلة نوعية لممارسات وتطبيق حوكمة الشركات في مختلف البلدان التي اعتبرت فيها لجنة التدقيق كعنصر مهم في تطبيق الحوكمة. ونتيجة لذلك، أعيد تحديد التوقعات المتعلقة بمسؤولية لجنة التدقيق وفعاليتها.

ركز عدة باحثين على التشكيل الطوعي للجان التدقيق واهميتها داخل الشركات ومن بينهم: فبينكوس؛ راسبارسكي؛ وونغ (Pincus, K., Rusbarsky ; M., & Wong, J.W, 1989)[3] إذ كزوا من خلال بحثهم على الارتباط بين مختلف خصائص الشركات والتكوين الطوعي للجان المراجعة في الولايات المتحدة. ومع ذلك، نتائجهم توصلت إلى إيجاد روابط بين أنماط الملكية ولجان التدقيق وبين المدققين ولجان التدقيق.

مينون ووليامز[4](Menon and Williams, 1994) يدرسان ملكية الإدارة، والرفع المالي Effet de levier، وحجم مجلس الإدارة، واستقلالية المدقق، وتكوين مجلس الإدارة، كمحددات لتشكيل لجنة التدقيق؛ فقد وجدا أن مدققي الحسابات

---

1 Blue Ribbon Committee (BRC), 1999, **Report and Recommendations ofthe Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees**, New York.

2 The Sarbanes-Oxley Act (SOX), (2002), **op-cit.**

3 Pincus, K., Rusbarsky, M., & Wong, J.W, (1989), **Voluntary formation of corporate audit committees among NASDAQ firms**, Journal of Accounting and Public Policy 8, p-p: 239-265.

4 Menon, K., & Williams, J.D, (1994), **the use of audit committees for monitoring**, Journal of Accounting and Public Policy 13, p-p: 121-139.

وتكوين مجلس الإدارة مهمان. في حين وجد ديلي وجيلان[1] (Deli ; Gillan, 2000) باستقلالية المدير ودور المجلس من خلال التركيز على أهمية لجان التدقيق في عملية التعاقد. توصلت الدراسة أن الطلب على لجان التدقيق المستقلة والفعالة يرتبط ارتباطًا إيجابيًا بالطلب على شهادة المحاسبة. كما توصلوا على وجه الخصوص أن احتمالية وجود لجنة مستقلة ونشطة تماماً لتدقيق الحسابات ترتبط ارتباطًا سلبيًا بفرص النمو الثابتة والملكية الإدارية وترتبط ارتباطًا إيجابيًا بحجم الشركة والرفع المالي. تشير النتائج إلى أن لجان التدقيق هي هيكل تنظيمي مهم يتعلق بالطلب على شهادة المحاسبة.

– التدقيق الداخلي (L'audit interne)

بعد الفضائح والانهيارات المالية للشركات الاقتصادية العالمية، أوصت عديد التقارير الدولية على ضرورة الاهتمام بالدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي لتفادي مثل تلك الانهيارات والفضائح، ففي أواخر عام 2003 أقرت الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية SEC (Security Exchange Committee) لائحة بضوابط حوكمة الشركات؛ تضمنت طلباً بإجراء تدقيقاً داخليا للشركات المدرجة في بورصة نيويورك NYSE (New Yourk Security Exchange) وذلك لتحسين مستوى تطبيق حوكمة الشركات.

تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق الداخلي، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم، إلا أنها تصب في نفس الهدف، فالنصوص التنظيمية والتوصيات المهنية (قانون ساربنز اوكسلي loi Sarbanes-Oxley، قانون الأمن المالي loi de Sécurité Financière، معيار الممارسة المهنية Norme d'Exercice Professionnel (NEP) عززت دور التدقيق الداخلي.

أن انفصال الملكية عن الادارة والسعي الدائم من قبل الادارة لتحقيق مصالحها الشخصية من خلال دورها الرئيسي في رسم وتوجيه استراتيجية الشركة، وكذلك اللجوء لاستعمال طرق محاسبية مبتكرة والاستفادة من المرونة في تطبيقها تشكل عوامل رئيسية في التأثير في قيمة الشركة وموقفها التنافسي في الاسواق المالية، كما أن عدم فهم وتطبيق حوكمة الشركات بشكل سليم والذي يعد ضعف التدقيق الداخلي أهم سماته يؤدي الى انعدام وجود إجراءات يمكن اللجوء إليها للحد من تصرفات الادارة التي تؤدي الى خلق تأثير سلبي في قيمة الشركة مما يؤثر بشكل مباشر على ثروة المالكين المتمثلين بحملة الاسهم (Stockholders) والاخرين من أصحاب المصلحة (Stakeholders).

---

1 Deli, D.N., & Gillan, S.L, (2000). **On the demand for independent and active audit committees**, Journal of Corporate Finance 6, p-p : 427- 445. https://doi.org/10.1016/S0929-1199(00)00016-X.

حسب ألان ميكول (Alain Mikol, 2000) فيما يتعلق بتعريف التدقيق الداخلي، جاء فيه أنه: وظيفة تقييم مستقلة داخل الشركة لفحص وتقييم أنشطتها، وهي تهدف إلى مساعدة جميع أفراد الشركة بما في ذلك الإدارة والعاملين في القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال وذلك عن طريق تزويدهم بتحليلات وتوصيات استشارية ومعلومات تخص الأنشطة الخاضعة للفحص.[1]

أصدر معهد المراجعين الداخليين سنة 1999م تعريفا أخر للتدقيق الداخلي على أنه: نشاط مستقل، تأكيد موضوعي واستشاري، مصمم لزيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على انجاز أهدافها بواسطة منهج منظم دقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، حوكمة الشركات.[2]

بموجب تعريف معهد المدققين الداخليين سنة 1999 للتدقيق الداخلي هو نشاط مستقل، تأكيد موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على إنجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم ومنضبط لتقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة الشركات.

من خلال مقارنة التعريفين السابقين يظهر لنا التطور الحاصل في الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي، إذ أن وظيفتة وفقا للمفهوم الأول كانت تشمل الفحص والتقويم، أما بموجب المفهوم الثاني فان التدقيق الداخلي يشتمل على وظيفتين هما:

–خدمة التأكيد الموضوعي، هي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقويم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة.

– الخدمات الاستشارية، وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدات تنظيمية داخل الشركة أو خارجها، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك الشركات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها.

يتم تعريف التدقيق الداخلي على أنه " نشاط مستقل وموضوعي؛ يمنح الشركة الثقة في درجة السيطرة على عملياتها، ويقدم المشورة حول كيفية تحسينها، ويساعد على خلق قيمة مضافة. كما يساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال تقييمها، من خلال مقاربة تلقائية ومنهجية (une approche systématique et méthodique)، لإدارة المخاطر والرقابة وحوكمة الشركات، وتقديم مقترحات لتعزيز فعاليتها ".[3]

---

1 Alain Mikol, (2000), **formes d'Audit dans l'encyclopédie de comptabilité : contrôle de gestion et audit**, édition Dunod, Paris, p : 740.

2 The Institute of Internal Auditors, **Definition of internal Auditing**, (on line), Available at: www.theiia.org.

3 Définition officielle édictée par l'Institute of Internal Auditors en 1999, reprise dans le nouveau cadre de référence en 2009, et traduite en français par l'IFACI en 2002 et en 2009.

2.2.2. الآليات القصدية غير المختصة لحوكمة الشركات

تتمثل الآليات القصدية غير المختصة لحوكمة الشركات، في تلك الأساليب والإجراءات التي تمكن للشركة من مراقبة مسيريها عن طريق أطراف خارجية: التدقيق الخارجي، سوق المسيرين، سوق السلع والخدمات، السوق المالية، أسواق الاستيلاء والاستحواذ، هيئات التصنيف الائتماني...[1]

عززت النصوص التنظيمية والتوصيات المهنية مثل قانون ساربينز أوكسلي (loi Sarbanes-Oxley)؛ قانون الأمن المالي (loi de Sécurité Financière)؛ التوجيه الأوروبي الثامن (8e Directive Européenne) دور التدقيق الخارجي؛ التدقيق الداخلي؛ ولجنة التدقيق حول حوكمة الشركات. النقطة المشتركة ما بين هذه الأليات المختلفة هي وجود علاقات متداخلة فيما بينها، هذه الأجهزة الثلاثة تساعد في الحكم الفعال.

من خلال هذا العنصر سنذكر آلية واحدة وهي التدقيق الخارجي باعتبارها من أهم الآليات القصدية غير المختصة هذا بإبراز العلاقة المتداخلة ما بين التدقيق الخارجي وبعض الآليات القصدية المختصة لحوكمة الشركات (لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي).

حسب دراسة كومبرنل (Compernolle, 2009)[2]، لجنة التدقيق هي هيئة تعزز من استقلالية المدققين الخارجيين وينص قانون Sarbanes-Oxley في القسم 202 (Section 202)، على أن لجنة التدقيق مسؤولة بشكل مباشر عن الإشراف على المدققين الخارجيين للشركة والإشراف على أعمالهم (بما في ذلك حل أي تعارض بين الإدارة والمدققين حول التقارير المالية)، كما أن التدقيق الخارجي هو أيضًا جهاز يوفر معلومات لمساعدة لجنة التدقيق في أداء مهامها الرئيسية بالتالي فكلاهما مكمل للأخر (لجنة التدقيق؛ التدقيق الخارجي).

بالتالي من خلال التأكيد على استقلالية ونشاط لجنة التدقيق لتعزيز استقلالية المدقق الخارجي ومساعدته في تحمل الضغوطات أثناء مهته؛ تساهم في تحسين الحوكمة (ميكانيزمات مهمة لحوكمة الشركات).

- العلاقة المتداخلة ما بين التدقيق الخارجي؛ التدقيق الداخلي؛ لجنة الدقيق

وفقًا لقوانين الحوكمة الرشيدة، تكون لجنة التدقيق مسؤولة عن مراقبة كل من:

---

[1] ناصر دادي عدون، علال بن ثابت، (2011-2012)، **دراسة في تأثيرات سوق الأوراق المالية على نظام حوكمة المؤسسات**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، ص: 88.

[2] CompernolleTiphaine, (2009), La construction collective de l'indépendance du commissaire aux comptes : la place du comité d'audit, revue-comptabilite-controle-audit, p-p, 91-116, URL: https://www.cairn.info

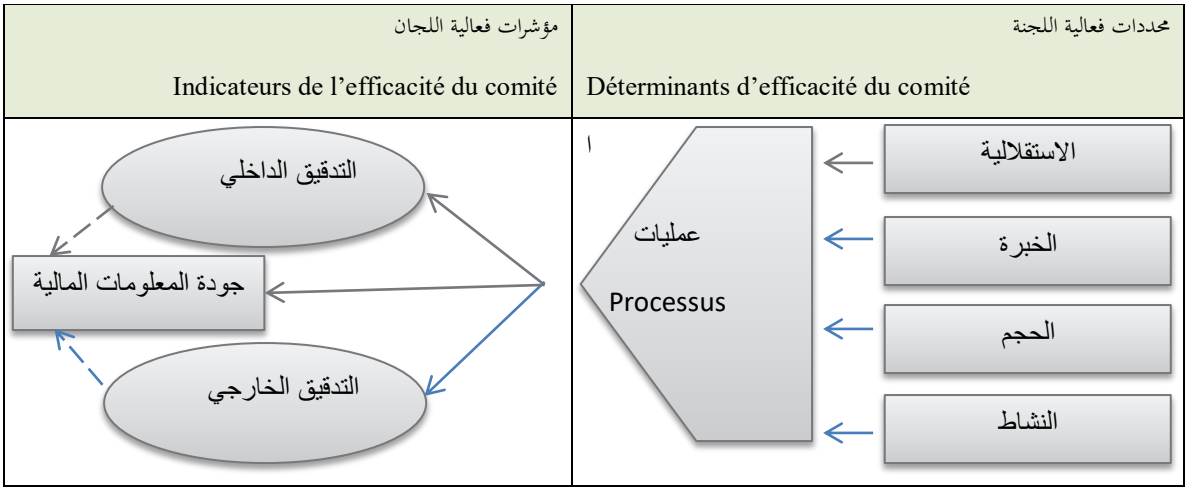
– عملية انتقال البيانات المالية؛

– فعالية نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي؛

– التدقيق الخارجي (القانوني) للبيانات المالية السنوية والموحدة.

ولتقييم فعالية وكفاءة لجنة التدقيق، وجدت عديد الدراسات علاقة ارتباط بين محددات الفعالية (indicateurs de l'efficacité) ومؤشرات الفعالية (indicateurs de l'efficacité) الخاصة بلجنة التدقيق [1] (DeZoort et al., 2002; Bédard et Gendron, 2010)، هذه العلاقة كان لكل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي دور فعال، يمكن تلخيصها من خلال الشكل الموالي:

الشكل (1–1): العلاقة بين محددات ومؤشرات فعالية لجنة التدقيق



Source: Bédard et Gendron (2010), **Strengthening the financial reporting system: Can audit committees deliver?**, International Journal of Auditing, p: 32.

من خلال الشكل يركز Bédard et Gendron على أربعة محددات لفعالية لجنة المراجعة: الاستقلالية؛ الخبرة؛ الحجم؛ النشاط.

– **استقلالية لجنة المراجعة**، حتى تكون لجنة التدقيق فعالة لابد من محدد استقلالية أعضاء اللجنة، وقد نصت عديد القوانين صراحة على ضرورة وجود لجنة تدقيق مستقلة، في الولايات المتحدة مثلا (Treadway, 1987; BRC,1999)، ايضا من اشهر القوانين (loi SOX, 2002) الذي كان من بين بنوده إجبارية أن يكون أعضاء لجنة التدقيق مستقلين تماما، في حين أن

1 DeZoort F.T., Hermanson D.R., Archambeault D.S. & Reed S.A. (2002), **Audit committee effectiveness: a synthesis of the empirical audit committee literature**. Journal of Accounting Literature, 21, p-p: 21-38.
- Bédard J. & Gendron Y, (2010), **Strengthening the financial reporting system: Can audit committees deliver?**, International Journal of Auditing, 14, 2, p-p :174-210.

التوجيه الأوروبي الثامن (la 8ème directive européenne, 2006) ينص على أن ثلث أعضاء لجنة التدقيق يجب ان يكون مستقل. وقد أظهرت الدراسات الأمريكية (Beasley et Saltério, 2001; Klein, 2002)[1] أن استقلالية أعضاء لجنة تدقيق يحد من لا تماثل المعلومات ويضمن جودة المعلومات المالية.

– **الخبرة المالية للجنة التدقيق،** ينص القانون الأمريكي للحوكمة (BRC, 1999) على أنه يجب أن يكون لدى أعضاء لجنة التدقيق تكوين في مجال المحاسبة والمالية حتى يتمكنوا من الإشراف على نوعية وجودة المعلومات المحاسبية.

يشترط قانون (SOX, 2002) والتوجيه الأوروبي الثامن (la 8ème directive européenne, 2006)وجود عضو واحد على الأقل في لجنة التدقيق يكون مختص في المسائل المالية، لكي تكون اللجنة فعالة.

تؤكد الدراسة الميدانية بأمريكا التي أجراها بازلي وسالتيريو (Beasley; Saltério, 2001)[2] أن لجنة التدقيق التي تضم خبيرا محاسبيا هي آلية فعالة لمراقبة جودة القوائم المالية.

– **حجم لجنة التدقيق،** لم تفرض أي لائحة عدد الأعضاء الذين يشكلون لجنة التدقيق. ومع ذلك، فإن بعض القوانين المختلفة للحوكمة الرشيدة (Cadbury, 1992 ; BRC, 1999) تدعو إلى تشكيل لجنة التدقيق من ثلاثة أعضاء على الأقل لضمان المراقبة الفعالة.

– **نشاط لجنة التدقيق،** يعتبر تقرير تريدواي (le rapport Treadway,1987)أن لجنة التدقيق لابد لها من عقد اجتماعات ثابتة نسبياً لكي تكون فعالة، وأشار إلى أن الاجتماعات ينبغي أن تكون دورية، من اجل مناقشة البيانات والمعلومات المالية سواء كانت فصلية او سنوية.

تشير الدراسة التي أجراها مينون ووليامز (Menon et Williams, 1994) [3] إلى أن لجنة التدقيق الفعالة تحد من التلاعب بالمحاسبة.

---

1 Beasley M.S & Saltério S, (2001), **The relationship between board characteristics and voluntary improvements in audit committee composition and experience**, Contemporary Accounting Research, 18, winter, p : 539-570.
- Klein A. (2002), **Economic determinants of audit committee independence**, The AccountingReview, 77, 2, p-p: 435-452.

2 Beasley M.S & Saltério S, **op-cit**, p-p : 539-570.

3 Menon K. &Williams J, (1994), **The use of audit committees for monitoring,** Journal of Accounting and Public Policy, 13, 2, summer, p-p: 121-139.

يركز Bédard et Gendron من خلال الشكل السابق على ثلاثة مؤشرات رئيسية لفعالية لجنة التدقيق: جودة التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الخارجي، وجودة المعلومات المالية.

– **جودة التدقيق الداخلي**، من بين التوصيات التي جاء بها تقرير كوزو [*](coso, 2009) في الولايات المتحدة تبني إطار التدقيق الداخلي بهدف الحد من مخاطر نقاط الضعف في الرقابة الداخلية (contrôle interne) ووظيفة التدقيق الداخلي ضرورية لتقليل نشر البيانات المالية الاحتيالية. إن مهام لجنة التدقيق في مقابل التدقيق الداخلي تفي بمهمتين رئيسيتين:

- ✓ الإشراف على موثوقية نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ ضمان استقلالية المدقق الداخلي عن الإدارة.

– **جودة التدقيق الخارجي**، ينص قانون (La loi SOX, 2002) على أن صلاحيات لجنة التدقيق هي الحد من تضارب المصالح مع الإدارة بشأن رأي المدقق، وتوجيه عملية الاختيار والفصل المتعلقة به. قد يخضع المدقق الخارجي لضغوط إدارية من أجل إثبات صحة او عدم بعض التحفظات التي أُدرجت في تقرير التدقيق، مما يولد نزاعًا بينه وبين الإدارة، يجب أن تكون لجنة التدقيق الوسيط ما بين المدقق والإدارة في النزاع مع حماية استقلالية المدقق.

يجد كل من ديزورت وسالتيريو (DeZoort et Salterio, 2001) [1] أن استقلالية أعضاء لجنة التدقيق والاستفادة من خبرتهم في التدقيق تؤيد تساعد المدقق الخارجي في إبداء رأيه.

– **جودة المعلومات المالية**، يرى كلاين (Klein, 2002)[2] لجنة التدقيق كعنصر هام في عملية المساءلة، ولا سيما فيما يتعلق بمراقبة المعلومات المالية لأصحاب المصلحة. وتعتبر الأطر المفاهيمية الأنجلوسكسونية لـ FASB و IASB7 [**] خاصية الموثوقية نوعية أساسية للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.

---

[*] Committee of sponsoring organizations (coso, 2009)، هي لجنة تابعة لهيئة تريدواي Treadway تعد بمثابة مرجع في مجال الرقابة الداخلية.

[1] DeZoort, F. T., & Salterio, S. E. (2001), **The effect of corporate governance experience and financial reporting and audit knowledge on audit committee members judgement**, A Journal of Practice & Theory, 20, 2, p-p : 31- 47.

[2] Klein A, (2002), **Economic determinants of audit committee independence**, The Accounting Review, 77, 2, p-p: 435-452.

[*] مجلس معايير المحاسبة المالية FASB (Financial Accounting Standards Board) هو المنظمة المخولة لوضع معايير ومبادئ المحاسبة المقبولة عموما في الولايات المتحدة الأمريكية GAAP (United States Generally Accepted accounting principles)، مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB (International Accounting Standards Board) هو المنظمة المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS (International accounting standards /International Financial reporting standards)

3. النماذج الدولية لحوكمة الشركات

تختلف نماذج الحوكمة حسب البلد المطبقة فيه وهذا راجع للظروف الاقتصادية؛ التشريعية، السياسية، الاجتماعية والثقافية، كما تختلف باختلاف طبيعة العلاقة بين الشركة وأصحاب المصالح، وبالتالي لا بوجد نموذج واحد لحوكمة الشركات.

حسب دراسة برقلوف (Berglof. E, 1999) [1] يمكن حصر النماذج الدولية لحوكمة الشركات بصفة أساسية ضمن نموذجين؛ نموذج الحوكمة الموجه بالبنوك (Les systèmes orientés banques SOB) ، وآخر موجه بالسوق (Les systèmes orientés marché SOM).

1.3. نموذج الحوكمة الموجه بالبنوك (الألماني الياباني Germano – Japonais)

يتميز نموذج الحوكمة الموجه بالبنوك بالخصائص التالية **(modèle de Berglof)** :

- النظر بشأن جميع أصحاب المصلحة (المساهمين؛ الموظفين؛ البنوك ...).
- علاقات التمويل المستدامة بين المؤسسات المالية والشركات.
- الحوار وحل النزاعات داخليا.
- نسبة الديون العالية.
- انخفاض وتشتت رأس المال (انخفاض وتشتت للمساهمين).
- شراكة البنك في رأس مال الشركة.

في هذا النموذج، يتحمل البنك مستوى أعلى من المخاطر لأنه يمنح الشركات الائتمانية قروض طويلة الأجل بمبالغ ضخمة وهذا مقارنة بالنموذج الموجه بالسوق، كما قد يكون البنك مساهمًا إما بشكل مباشر أو بالوكالة عند ممارسة حق التصويت الموكلة إليه.

في حالة وجود نزاع ما بين البنك والشركة صاحبة القرض، فإن البنك الدائن سيجد صعوبة في استرجاع أمواله، مما يدفع بمحاولة حل المشاكل داخليا وتجنب حالة الانسداد.

---

1 Berglof, (E), (1999), **Capital Structure as a mechanism of control: a comparison of financial systems**, Parrat, F, p-p : 204- 205.

2.3. نموذج الحوكمة الموجه بالسوق (الأنجلوسكسوني anglo-saxon)

يتميز نموذج الحوكمة الأنجلوسكسوني بالخصائص التالية **(modèle de Allen)**:[1]

- التركيز على العلاقات بين المساهمين والمديرين (actionnaires – dirigeants).
- خلق قيمة للمساهمين (التوزع المرتفع للأسهم).
- التوجه قصير الأجل.
- التشتت الكبير لرأس المال.
- نسبة الوساطة المالية منخفضة.

من خلال الخصائص السابقة لنموذج الحوكمة الموجة للسوق، إن التوزع المرتفع للأسهم والفصل بين وظائف الملكية والتسيير في الدول الأنجلوسكسونية، من شأنه أن يولد تكاليف إعادة التفاوض في حالة حدوث خرق عام للعقود المبرمة ما بين الأصل والعميل، كما أنه من المفترض أن تفضي المصالح المتقاطعة إلى البحث عن توافق في الآراء بين الطرفين.

يبحث المستثمرون عن معلومات موثوقة حول الربحية المستقبلية للمشاريع. ولتحقيق هذه الغاية، يلتزمون فقط بالمشاريع التي ستحقق أكبر عائد على الاستثمار وفقاً للمعلومات المقدمة من الأسواق.

ليس هناك اتفاق بين بين المنظمات والباحثين في مجال الحوكمة على عناصر وخصائص محددة للتمييز بين نماذج الحوكمة، حسب دراسة دوميقال؛ بينادو ودولاثور (De Miguel; Pindado; De LaTorre, 2004)،[2] أشارت إلى أنه يوجد خمس خصائص أساسية للتفرقة بين النمّاذج المختلفة لتطبيق مفهوم الحوكمة وهي:

- درجة التركز في ملكية الشركات.
- مدى توافر الحماية القانونية للمستثمرين.
- السوق كأحد آليات الرقابة على الشركات.
- كفاءة مجلس الإدارة.

---

1 Allen, (F), (1999), **Strategic management and financial markets**, Strategic Management Journal, Vol 14, in Parrat, F, p-p: 205- 206.

2 D. Miguel, A, Pindado, J and De La Torre, C, (2003), How **Does Ownership Structure Affect Firm Value? A Comparison Using Different Corporate Governance Systems**, Roularta Media Group, [on line], <Available at www.papers.ssrn.com >, p: 04.

– تطور أسواق رأس المال.

أما دراسة مليوكي (Melyoki, 2005)،[1] قام بتحديد الأبعاد والخصائص التي يمكن أن تستخدم لوصف وتحديد الاختلافات بين النماذج الدولية للحوكمة، وتنحصر هذه الأبعاد في:

– وجهة النظر إلى الشركة، ويقصد بهذا البعد هل يتم النظر إلى الشركة على أنها آلية تستخدم لتعظيم ثروة الملاك أم أنها كيان اجتماعي يسعى إلى تحقيق مصالح ورغبات العديد من أصحاب المصالح.

– فئة أصحاب المصالح، الذين تتوافر لديهم قدرة التأثير على قرارات الإدارة.

– نظام مجلس الإدارة، هل يعتمد هذا النموذج على وجود مجلس إدارة واحد أم على مجلسين للإدارة.

– وجود سوق كفء للرقابة على الشركات.

– التركيز النسبي للملكية.

– مكافأة الإدارة التنفيذية.

– طبيعة العلاقات في بيئة الأعمال.

– أهمية تداول الأوراق المالية في البورصة .

أما دراسة كولمان وبيكب (Coleman, Biekpe, 2006)،[2] فإن نماذج الحوكمة تختلف باختلاف كل من:

– درجة الملكية والتحكم.

– هوية الفئة المتحكمة من حملة الأسهم: فعلى سبيل المثال، في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة هناك تعارض في مصالح المديرين، وحملة الأسهم المنتشرين بشكل واسع، بينما في ألمانيا واليابان، فإن التعارض يكون بين كبار حملة الأسهم، والأقلية الضعيفة من حملة الأسهم وهذا ما يعرف بالمشكلة الأفقية للوكالة.

من خلال العرض السابق تتمثل العناصر الأساسية للتفرقة بين نماذج الحوكمة في:

– هيكل ملكية الشركات والذي يحدد طبيعة الفئة المسيطرة، (شركات مالكة لشركات أخرى، بنوك ...)، كذلك إذا كان هناك تركز أو تشتت في الملكية والتي تحُدد على أساسها هيكل مجلس الإدارة ونظام المكافآت.

---

1 Melyoki, L, (2005), **Determinants of effective corporate governance in Tanzania**, The Netherlands: unpublished PhD thesis University of Twente, p: 64.

2 Coleman A and Biekpe N, (2006), **The link between corporate governance and performance of the non-traditional export sector: evidence from Ghana**, UK: Corporate Governance, Vol 6, No 5, p-p: 609 - 623.

– هدف الشركة المحدد لنوعية الأطراف المشكلة لأصحاب المصالح والذي تضع الشركة على أساسها آليات حماية حقوقهم ونوعية الإفصاح المقدم لهم.

– طبيعة سوق الأوراق المالية التي تعمل فيها الشركات.

– طبيعة القوانين المنظمة لعمل الشركات.

بالاعتماد على خصائص الحوكمة للنموذجين السابقين (نموذج الحوكمة الموجه بالبنوك، نموذج الحوكمة الموجه بالسوق) يمكن أن نستنتج أن العنصر الأساسي لاستنباط خصائص المؤسسات الجزائرية والتي تفيدنا في دراسة مدى تطبيق الحوكمة فيها هو تقسيمها إلى مؤسسات عمومية وأخرى خاصة ويمكن إبراز أهم الخصائص من خلال الجدول الموالي:

الجدول (1–3): خصائص الشركات الجزائرية من منظور نماذج الحوكمة الدولية

معيار التفرقة	الشركات الخاصة	الشركات العمومية
طبيعة الشركة الاقتصادية	شركة اقتصادية عقلانية ذات دافع ربحي.	شركة اقتصادية اجتماعية ذات دافع لرفاهية أصحاب المصالح والمجتمع.
درجة تركز الملكية	وجود نسبة تركز كبيرة للملكية تعود للمستثمرين المؤسسين عادة أقارب، أو أفراد لديهم اهتمامات مشتركة.	الملكية تعود للدولة، وقد يكون للدولة مع المستثمر في حالة الشراكة مع القطاع الخاص سواء المحلي أو الأجنبي مع سيطرة الدولة من خلال امتلاكها لأكبر نسبة من رأسمال الشركة.
هدف الشركة	تحقيق أكبر قدر من المنافع بالشكل الذي يساعد على تعظيم ثروة الملاك الأرباح، النمو، البقاء، تعزيز المنافسة.	تحقيق مصالح الفئات المختلفة لأصحاب المصالح مثل العمال، الهيئات المحلية، المجتمع المدني، المقرضين...
المدى الزمني للمنافع الاقتصادية	المدى القصير.	المدى الطويل.
الفئة ذات التأثير على إدارة المؤسسة	الملاك، الشركاء أو حملة الأسهم.	أصحاب المصالح) الممثلين من الهيئات العمومية، العمال، البنوك..
طبيعة مجلس الإدارة	يختلف باختلاف نوع الشركة: شركات الأشخاص (الملاك أو الشركاء). شركات الأموال (مجلس إدارة واحد أو مجلسين لإدارة الشركة مجلس المديرين ومجلس المراقبة).	مجلس إدارة واحد لإدارة الشركات، أو مجلسين لإدارة الشركة (مجلس المديرين ومجلس المراقبة) يضم ممثلين من هيئات عمومية.

تسيير المؤسسة	ترتكز على التعليمات الذاتية الصادرة عن الملاك.	ترتكز على التعليمات القانونية الصادرة من الهيئات الوصية.
مصادر التمويل	ترتكز على التمويل الذاتي بالإضافة إلى التمويل البنكي.	تمويل من الجهات الوصية بالإضافة إلى التمويل البنكي.
مكافأة الإدارة التنفيذية	أجور ثابتة مع مكافئات تختلف باختلاف الشركة.	أجور ثابتة مع مكافئات تختلف باختلاف الشركة.
دور البورصة	آلية البورصة غير نشطة، وتستخدم بصورة ضئيلة.	آلية البورصة غير نشطة، وتستخدم بصورة ضئيلة.
التدقيق الخارجي	ليس محل اهتمام وثقة، مع اعتبار نتائج أعمال المدقق الخارجي في غالب الأحيان على أنه إجراء قانوني روتيني.	محدودية دور التدقيق الخارجي واعتباره كأداة رقابية بالنسبة لممثلي الهيئات العمومية والبنوك.
التدقيق الداخلي	عمله محدود يرتكز على النشاط المالي.	عمله محدود يرتكز على النشاط المالي.
لجنة التدقيق	غير موجودة.	تقتصر على البنوك والشركات المسجلة في البورصة مهمتها الإشراف على إعداد القوائم المالية والتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي.

المصدر: نبيل حمادي، عمر علي عبد الصمد، (2014)، **النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات – دراسة مقارنة و م أ وفرنسا**، الملتقى الدولي – جامعة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المدية – الجزائر، ص: 393.

من خلال الجدول نلاحظ أن طبيعة ومحتوى مبادئ الحوكمة وآلياتها تختلف من قطاع إلى أخر، سواء تعلق الأمر بالقطاع العمومي أو الخاص، الإنتاجي أو الخدمي ومن شركة إلى أخرى سواء المدرجة في البورصة أو الغير مدرجة في البورصة؛ الشركات الكبرى أو الصغرى، الشركات العمومية أو الخاصة، وهذا حسب هيكل ملكية الشركة؛ حجمها؛ مصادر التمويل...

مبادئ وآليات الحوكمة في الشركات المدرجة في البورصة مثلا ليست نفسها بالنسبة للشركات غير المدرجة في البورصة كالشركات العائلية، وبالتالي معرفة هذه الخصائص تمكّننا من صياغة مراحل تطبيق الحوكمة بالنسبة لكل نوع من الشركات الجزائرية بالإضافة إلى قياس مدى تطبيق الحوكمة فيها من خلال بناء مؤشرات تتناسب مع كل نوع.

4. واقع ومنظور حوكمة الشركات في الجزائر

بعد التطرق لكل من مبادئ وأليات حوكمة الشركات، والخاصة بعدة منظمات كمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وأيضا من منظور عديد المنظرين بشكل رئيسي في فرنسا والولايات المتحدة، وبعد تحديد القيود التنظيمية وأطر الرقابة الداخلية التي تستخدم كأساس لهذه القيود لضمان الحكم الجيد، سنركز في هذا الجزء على واقع حوكة الشركات في الجزائر.

1.4. حوكمة الشركات الجزائرية من خلال القوانين والتشريعات

خصص هذا الجزء لواقع حوكمة الشركات الجزائرية، وذلك من خلال عرض أهم بنود قانون الشركات التجارية ومدى ملائمته لمفهوم الحوكمة، ثم التطرق لبعض التشريعات المرتبطة بالحوكمة، خاصة المحاسبية منها، بالإضافة إلى تقديم أهم الإصلاحات التي تمت على مستوى الشركات.

1.1.4. تنظيم الشركات وفق القانون التجاري الجزائري

بذلت الجزائر جهودا معتبرة في تعزيز أداء الشركات، وذلك من خلال قيامها بإصلاحات جذرية لإيجاد مناخ مناسب يتوافق ومتطلبات الحوكمة، وقد كللت هذه الجهود بقيام المشرع الجزائري بتنظيم إدارة الشركات التجارية بكافة أنواعها بناء على بعض التشريعات من نصوص القانون التجاري الجزائري،[1] دون أن يكون الهدف منها تطبيق أو ممارسة حوكمة الشركات.

لقد نصت المادة 544 من القانون التجاري الجزائري على أنه: يحدد الطابع التجاري للشركة إما بشكلها أو موضوعها، وتعد شركات التضامن وشركات التوصية وشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة تجارية بحكم شكلها ومهما كان موضوعها،[2] وقد يعود السبب الذي جعل المشرع يعتبر هذه الشركات شركات تجارية بحسب شكلها بغض النظر عن موضوعها إلى أهميتها والدور الاقتصادي لها.

– **تأسيس الشركات التجارية**، تنشأ الشركات التجارية بعقد رسمي يحرر لدى الموثق وهو عقد التأسيس وإلا كانت باطلة، ويشترط الموثق قبل أن يحرر العقد التأسيسي التأكد من أهلية الشركاء والاكتتاب حسب الشكل القانوني، ولكي يتم القيد في السجل التجاري يجب أن يودع القانون الأساسي للشركة ومداولات الجمعية العامة التأسيسية ومحضر انتخاب أجهزة الإدارة والتسيير لدى المركز الوطني للسجل التجاري، وتنشر حسب الأوضاع الخاصة بكل شكل من أشكال الشركات.[3]

– **تصنيف الشركات التجارية**، تعد شركة تجارية كل شركة تتخذ شكلا من الأشكال التي نص عليها المشرع وهي شركة التضامن وشركة التوصية والشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة وهذا مهما كان موضوعها. وتصنف الشركات التجارية إلى صنفين:

---

1 القانون التجاري الصادر وفقا للأمر 75/59 المؤرخ في 1975/09/26 المعدل بالقانون 88/04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على الشركات العمومية الاقتصادية.
– المرسوم 93/08 المتضمن الدفاتر التجارية ومسك المحاسبة والمواد من 09 إلى 18 التي تهتم بالدفاتر التجارية ومسكها.
– الأمر96/27 المؤرخ في 1996/12/09 الذي يخص الذمة المالية للشركة ويلزم الأشخاص المعنويين بتكليف شخص آخر يسمى مراجع الحسابات للتحقيق والمصادقة على الحسابات.

2 القانون التجاري الجزائري الصادر بالجريدة الرسمية رقم 1993/27 مؤرخة في 1993/4/25، عدلت بالمرسوم التشريعي رقم 08/93، المادة 544 معدل يحدد الطابع التجاري لشركة إما بشكلها او بموضوعها، ص: 137.

3 نفس المرجع، المواد 545 – 546 –547– 548– 549– 550، ص–ص: 137–138.

✓ **شركات الأشخاص،** تتضمن شركات الأشخاص كل من شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة.

– شركة التضامن (المواد من 551 إلى 563 من القانون التجاري الجزائري)، [1] تقوم على الاعتبار الشخصي، وتصلح فقط للمشروعات الصغيرة الحجم التي تقوم على جهود أفراد تربطهم علاقات شخصية كأفراد الأسرة الواحدة أو الأصدقاء.

– شركة التوصية البسيطة (المواد من 563 إلى 563 مكرر10)، [2] وتضم نوعين من الشركاء، شركاء متضامنون ويتمتعون بنفس المركز القانوني للشريك في شركة التضامن وشركاء موصون وتكون مسؤوليتهم محددة بمقدار ما قدمه كل منهم حصة في رأس مال الشركة، ويمنع عليهم التدخل في إدارة الشركة.

– شركة المحاصة (المواد من 795 مكرر1 إلى 795 مكرر5)، [3] أهم خاصية تتميز بها أنها مؤقتة أي تتميز بقصر المدة لأنها تنشأ للقيام بعمل واحد أو عدة أعمال بحيث تستغل فرص الربح، ويجوز تأسيس شركة محاصة بين شخصين أو أكثر. ويعد هذا الشكل من شركات الأشخاص لأن شخصية الشريك فيها محل اعتبار، ولا تكون شركة المحاصة إلا في العلاقات الموجودة بين الشركاء ولا تكتشف للغير فهي لا تتمتع بالشخصية المعنوية، ولا يمكن تمثيل حقوق الشركاء بسندات قابلة للتداول.

✓ **شركات الأموال،** وتضم الشركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات المساهمة والشركات ذات الطبيعة المختلطة والمتمثلة في شركة ذات التوصية بالأسهم.

– الشركة ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسة ذات الشخص الوحيد (المواد من 564 إلى 591)[4] وتتكون هذه الشركات في الغالب بين أشخاص تربطهم قرابة قوية أو صداقة، ويجب ألا يتجاوز عدد الشركاء 20شريكا، حتى تحافظ الشركة على طابعها الشخصي. وتؤسس الشركة ذات المسؤولية من شخص واحد أو عدة أشخاص لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموه من حصص، وإذا كانت الشركة لا تضم إلا شخصا واحدا تسمى المؤسسة ذات الشخص الوحيد.

– شركة التوصية بالأسهم (المواد من 715 مكرر 1 إلى 715 مكرر 10)،[5] وتؤسس شركة التوصية بالأسهم التي يكون رأس مالها مقسما بين شريك متضامن أو أكثر، له صفة التاجر ومسؤول دائما وبصفة متضامنة عن ديون الشركة، وشركاء موصين مساهمين

---

1 القانون التجاري الجزائري، نفس المرجع، المواد من 551 إلى 563، ص–ص: 138–140.

2 مرجع سبق ذكره، المواد من 563 إلى 563 مكرر10، ص–ص: 140–141.

3 مرجع سبق ذكره ، المواد من 795 مكرر1 إلى 795 مكرر5، ص: 234.

4 مرجع سبق ذكره، المواد من 564 إلى 591، ص–ص: 142– 150.

5 مرجع سبق ذكره، المواد من 715 مكرر 1 إلى 715 مكرر 10، ص – ص: 214- 217.

ولا يتحملون الخسائر إلا بما يعادل حصصهم، لا يمكن أن يكون عدد الشركاء الموصين أقل من ثلاثة ولا يظهر اسمهم في تسمية الشركة، وتطبق القواعد الخاصة بشركة التوصية البسيطة وشركات المساهمة بإنشاء المواد 610 حتى 673 على شركات التوصية بالأسهم، ويعين المسير بموافقة الجمعية العامة العادية وتعين هذه الأخيرة مجلس للمراقبة يتكون من ثلاثة مساهمين على الأقل، كما أنه لا يجوز أن يكون الشريك المتضامن من بينهم كما تعين الجمعية العامة مراجع للحسابات.

– شركة المساهمة (المواد من 592 إلى 715 مكرر132)،[1] تعتبر شركة المساهمة النموذج الأمثل لشركات الأموال، فهي تكون أساسا لتجميع الأموال والقيام بمشروعات معينة بصرف النظر عن الاعتبار الشخصي للمساهمين، وبمجرد طرح أسهم هذه الشركة للاكتتاب يستطيع أي شخص المساهمة فيها بمجرد دفع قيمة مساهمته.

يجب أن يكون رأس مال الشركة 5 ملايين على الأقل إذا ما لجأت للادخار العلني ومليون في حالة العكس، ويحرر القانون الأساسي ويجب أن يتم الاكتتاب في كامل رأس مالها، وتكون الأسهم المالية مدفوعة في حدود 1/4 على الأقل من القيمة الاسمية، أما الأسهم العينية فيجب أن تكون محررة بالكامل حين طرحها وإصدارها، حيث يتم إيداع الأموال النقدية والعينية عند الموثق ويحرر هو بدوره قائمة للمكتتبين الذين يعتبرون هم المؤسسون.

يتم استدعاء المكتتبين إلى الجمعية العامة التأسيسية، حيث تثبت رأس المال المكتتب ومبلغ الأسهم الذي تم تحريره، كما تصادق على القانون الأساسي وتعين القائمين بالإدارة ومجلس المراقبة وتعين مراجع الحسابات، ويتضمن محضر الجمعية قبول المعينين لوظائفهم وللمكتتبين عدد من الأصوات يعادل عدد الحصص التي اكتتبوا فيها على ألا يتجاوز 5% من العدد الإجمالي للأسهم.

تتكون شركات المساهمة في القانون التجاري الجزائري من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بمقدار مساهمتهم، كما أن عددهم يجب ألا يقل عن سبعة (7) مساهمين، ويتولى إدارة الشركة مجلس يتكون من ثلاثة أعضاء على الأقل واثنا عشر (12) عضوا على الأكثر، وفي حالة الدمج قد يصل إلى أربعة وعشرون(24) عضوا دون تجاوز هذا العدد.[2]

تنتخب الجمعية العامة التأسيسية أو الجمعية العامة العادية القائمين بالإدارة وتحدد عضويتهم في القانون الأساسي لمدة ست سنوات على الأكثر، ويجوز إعادة انتخابهم، ويجوز للجمعية العامة العادية عزلهم في أي وقت، ويشترط المشرع الجزائري على

---

1 القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، المواد من 592 إلى 715 مكرر 132، ص- ص: 150- 214.

2 المادة 610 من القانون 04-88 المؤرخ في 1988/01/12، المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على الشركات العمومية الاقتصادية.

مجلس الإدارة (بكل أعضائه) أن يكون مالكا لعدد من الأسهم يمثل على الأقل 20% من رأس مال الشركة،[1] حيث يحدد القانون الأساسي العدد الأدنى من الأسهم التي يحوزها كل قائم بالإدارة، وذلك لضمان جميع أعمال التسيير، مع عدم إمكانية التصرف فيها، وبما أن هؤلاء الأعضاء يمثلون مساهمات شخص معنوي هو الدولة عادة حسب المادة 612 من المرسوم التشريعي السالف الذكر، فهذا يعكس استمرار مبدأ ارتباط الملكية بالإدارة في إدارة شركات المساهمة في كافة الأنظمة والقوانين.

يخول لمجلس الإدارة في شركات المساهمة كل السلطات في كل الظروف للتصرف باسم الشركة ويمارس سلطته في نطاق موضوع الشركة، ولا تصح مداولات مجلس الإدارة إلا إذا حضر نصف عدد أعضائه على الأقل وتؤخذ القرارات بأغلبية أصوات الحاضرين وتمنح لهم مبلغ ثابت عن بدل الحضور، كما ينتخب مجلس الإدارة من بين أعضائه رئيسا له شريطة أن يكون شخصا طبيعيا،[2] حيث يحدد المجلس أجرته، كما أنه يعين لمدة لا تتجاوز مدة نيابته كقائم بالإدارة، مع إمكانية إعادة انتخابه، ويجوز للمجلس أن يعزله طبقا للمادة 636 من نفس المرسوم، ويتولى رئيس المجلس تحت مسؤوليته الإدارة العامة للمؤسسة.

دور رئيس المدير العام (PDG) في مجالس الإدارة، كانت الشركات المساهمة هي الشكل القانوني الأكثر انتشارا في الجزائر بعد حصول المؤسسات على الاستقلالية، حيث كانت تحوكم من طرف مجلس إدارة يرأسه المدير العام للشركة والذي يعين بطريقة الانتخاب، أي أن رئيس المجلس هو نفسه المدير العام، ونتيجة لقيامه بمهمة مزدوجة، مهمة الإدارة ومهمة وظائف رئيس مجلس الإدارة، وجب عليه استثمار كل قدراته وسلطاته التقديرية من أجل استكمال وظائفه بشكل فعال، وهذا يدل على أن دور مجلس الإدارة في مراقبة رئيس المجلس ليس لها أي معنى، مما يؤدي إلى تقليص الدور الرقابي الذي من المفترض أن يقوم به مجلس الإدارة اتجاه رئيسه.

تنظيم جمعية المساهمين في القانون التجاري الجزائري: تختص الجمعية العامة غير العادية وحدها بتعديل القانون الأساسي في جميع أحكامه، وتجتمع هذه الجمعية مرة على الأقل في السنة-خلال ستة أشهر التي تسبق إقفال السنة ويقدم مجلس الإدارة أو مجلس المديرين إلى الجمعية العامة بعد إتمام تقريره وجدول النتائج والوثائق التلخيصية والحصيلة، كما يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى إتمام المهمة التي أسندت إليه ويجب إعلام الجمعية العامة من مختلف المجالس قبل 30 يوما من انعقاد الجمعية العامة.

---

1 المادة 619 من المرسوم التشريعي رقم93-08 المؤرخ في1993/04/25، المتضمن القانون التجاري الجزائري وفق التعديلات الجديدة، 2005، ص:276.

2 المرسوم التشريعي رقم93-08، مرجع سبق ذكره، المادة 635.

إذا كان الأمر يتعلق بجمعية عامة عادية فيجب أن يعرض جدول النتائج والوثائق التلخيصية الحصيلة والتقرير الخاص بمراجع الحسابات، أما إذا تعلق الأمر بجمعية عامة غير عادية يعرض تقرير مراجع الحسابات الذي يقدم عند الاقتضاء. ويعود حق التصويت المرتبط بالسهم إلى المنتفع في الجمعية العامة العادية ولمالك الرقابة في الجمعية العامة غير العادية.

تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مراجع حسابات أو أكثر تختارهم من بين المسجلين على جدول المصف الوطني لمدة ثلاث سنوات، وتتمثل مهمتهم في التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية للشركة ومراقبة انتظام الحسابات وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو المديرين وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة ويصادقون على حسابات الشركة والموازنة والجرد.

يتحقق المراجع من احترام مبدأ المساواة بين المساهمين ويمكنه إجراء التحقيقات طيلة السنة، ويمكنه استدعاء الجمعية العامة للانعقاد، ويعتبر مراجع الحسابات مسؤولا أمام الشركة وأمام الغير عن الأضرار أو الأخطاء أو اللامبالاة التي يرتكبها مجلس الإدارة أو المديرين أثناء ممارسة وظائفهم، ولا يكون مسؤولا مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعه عليها.

اما بخصوص الشركات الاقتصادية العمومية (EPE)، فهي لا تزال مشغل اقتصادي رئيسي في الاقتصاد الجزائري، من خلال وجودها في جميع مجالات إنتاج السلع والخدمات، أنشئت بموجب القوانين رقم 88-01؛ 88-02؛ 88-03 و 88-04 من 12 جانفي 1988، خلفا للشركات الوطنية التي كانت تدار في إطار الإدارة الاشتراكية للشركات (GSE) (ميثاق الإدارة الاشتراكية للشركات والأمر رقم 71–74 بتاريخ 16 نوفمبر 1971).

يتم تعريف الشركات الاقتصادية العمومية وفقا للمادة 5 من القانون 88–01: هي شركات المساهمة أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي تحتفظ بها الدولة و / أو السلطات المحلية، بشكل مباشر أو غير مباشر. اختيار أحد النماذج المذكورة أعلاه مشروط بمجال النشاط وأهميته في التنمية الاقتصادية.

تشرف على إدارة وتسيير الشركات الاقتصادية العمومية؛ بموجب المادتان 674 و675 من القانون التجاري الجزائري الجمعية العامة (L'assemblée générale)؛[1]

1 Articles 674 et 675 du code de commerce.

- مجلس الإدارة (Le conseil d'administration) بموجب المادة 26 من القانون 88-01 و610 من القانون التجاري الجزائري؛[1]

- المسؤولين عن الإدارة مثل المدير العام (DG) بموجب المادة 31 من القانون 88-01 والمادتين 638 و639 من القانون التجاري الجزائري؛[2]

- المدقق القانوني (le commissaire aux comptes) بموجب المادة 41 من القانون 88-01 و715 مكرر من القانون التجاري الجزائري.

يتم تحديد دور كل هيئة في الشركة من خلال الصلاحيات الممنوحة لها في سياق وظيفتها. ولكن لأن تعيين المسؤولين عن هذه الهيئات المختلفة يقع على عاتق المالك الوحيد، تظل مشكلة استقلالهم دون حل.

2.4. مدى ملائمة القانون التجاري لحوكمة الشركات

سيتم في هذا الجزء دراسة أهم العوامل المؤثرة في آلية عمل مجالس إدارة الشركات الجزائرية ولجان التدقيق، ثم البحث عن مدى انسجام تنظيم الجمعية العامة في ظل القانون التجاري مع قواعد ولوائح الحوكمة من خلال إيداع الحسابات الاجتماعية للشركة.

- مجلس الإدارة

أصبح لزاماً على شركات المساهمة في ظل آليات ومبادئ الحوكمة أن تقوم بإعادة هيكلة مجالس إدارتها بما يضمن استقلال هذه المجالس، وذلك عن طريق تعيين أعضاء مستقلين قادرين على القيام بإشراف فعال على أعمال الشركة بالإضافة إلى إنشاء اللجان التابعة لمجلس الإدارة والتي تساعده في القيام بمهامه مثل لجان التدقيق، وبعد أن بينا كيف نظم قانون التجارة الجزائري عملية إدارة الشركات المساهمة من خلال مجلس الإدارة سنقوم فيما يلي ببيان مدى استجابة هذا القانون لمتطلبات حوكمة الشركات وذلك على النحو التالي:

- ✓ **الإشراف المستقل**

يتحقق الإشراف المستقل بشكل جوهري من خلال ضمان وجود عدد كاف من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، أما المشرع الجزائري ومن خلال قانون الشركات التجارية فلم يتطرق إلى موضوع الإشراف المستقل، فلا يوجد أي نص يحث على

---

1 Article 26 des lois 88-01 et 610 du code de commerce.

2 Article 31 de la loi 88-01 et les articles 638 et 639du code de commerce.

ضرورة وجود أعضاء غير تنفيذيين، كما أن أعضاء مجلس الإدارة وطبقاً للقانون الجزائري يتم انتخابهم من قبل المساهمين، وبالتالي لا ينتظر من هؤلاء الأعضاء التنفيذيين في مجلس الإدارة أن يقوموا بالرقابة والإشراف على أنفسهم بشكل فعال.

✓ **صفات العضو المستقل**

في التشريع الجزائري اشترط المشرع بعض الصفات في العضو التنفيذي مثل (أهلية العضو، وملكية معينة من الأسهم) إلا أنه لم يأت على ذكر تعريف أو صفات أو شروط للعضو المستقل في مجلس الإدارة، وبالتالي فإن إغفال المشرع الجزائري للعضو المستقل من شأنه أن يحد من قدرة المجلس في القيام بمهامه بشكل فعال في إدارة الشركة ورقابة أعمالها وتقدير مصلحتها العليا.

الهيئة المكلفة بتعيين أعضاء مجلس الإدارة وتشكيله هي الجمعية العامة، ماعدا الشركات الخاصة والتي يكون فيها تقرير تشكيلة أعضاء مجلس الديرين من طرف مجلس مساهمات الدولة حسب مهام الشركة وطبيعتها وحجمها، والذي يكون من عضو إلى ثلاثة أعضاء وإذا تولى واحد منهم مهام مجلس المديرين يسمى مديرا عاما وحيدا، ويتم تعيينهم من طرف الجمعية العامة بعد الموافقة على ترشيحهم وأخذ رأي مجلس مساهمات الدولة. وخلافا للقواعد السائدة في الشركات الخاصة والتي يقتصر فيها تشكيل مجلس الإدارة على المساهمين فقط.[1]

– لجان التدقيق

لجنة التدقيق هي إحدى اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة، ويتمثل دورها الرئيسي في التحقق من تطبيق القوانين والنظم بما في ذلك كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفعاليته، كما يتمثل دورها أيضا في تقديم التوصيات وإبداء الرأي حول تقرير المدققين الداخليين والخارجيين.

تؤدي لجان التدقيق ومن خلال أعضائها غير التنفيذيين والذين يتمتعون بالدراية المالية والمحاسبية دوراً هاماً في تعزيز الثقة في البيانات المالية الواردة في التقارير المالية من خلال قيامها بتحسين وتسهيل الاتصال بين كل من إدارة الشركة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي.[2]

نلاحظ أن المشرع في القانون التجاري الجزائري لم يحدد دور لجان التدقيق، وبالتالي يمكن القول أن أهم آلية من آليات حوكمة الشركات لا تزال غائبة في التشريع الجزائري.

---

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 47 المؤرخة في 20 أوت 2001، المادة رقم 05 المتعلقة بتنظيم الشركات العمومية الإقتصادية وتسييرها وخوصصتها.

2 حماد طارق عبد العال، **حوكمة الشركات (المفاهيم–المبادئ–التجارب)**، مرجع سبق ذكره، ص: 39.

إن الفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب في الشركات المساهمة يحقق درجة أعلى من الاستقلالية والموضوعية في اتخاذ القرارات.

وفي قانون الشركات التجارية الجزائري نلاحظ أن المشرع الجزائري لم يشترط الفصل بين هاتين الوظيفتين، مما يشكل عامل ضعف (الشركات العمومية) ويحد من قدرة المجلس على القيام بوظيفته الرقابية والإشراقية بشكل ملائم.

– اللجان الأخرى

جاء ضمن مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ضرورة إنشاء لجان من الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة (لجنة التعيينات أو العضوية، لجنة تقدير المكافآت)، حيث أن ذلك من شأنه أن يعمل على تحسين أداء الشركة على المدى الطويل.[1] إلا أن قانون الشركات التجاري الجزائري لم ينص أبداً على ضرورة إنشاء لجنة للعضوية، حيث أن العضوية في مجلس الإدارة تتم في الجمعية العامة دون شروط (باستثناء ملكية الأسهم).

كما نلاحظ أن المشرع الجزائري لم يتطرق لضرورة إنشاء لجنة لتقدير المكافآت واكتفى بتحديد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، وذلك بتوزيع نسبة من الربح الصافي بعد خصم الاحتياطيات، وبالتالي يمكننا القول أن المشرع لم يربط تلك المكافأة بأداء أعضاء مجلس الإدارة.

نصت قواعد ولوائح الحوكمة على أنه لا يجوز لعضو مجلس الإدارة أن تكون له مصلحة (مباشرة أو غير مباشرة) في الأعمال أو العقود التي تتم لحساب الشركة.

نلاحظ في هذه النقطة أن المشرع الجزائري عالج هذا الموضوع بشكل صريح من خلال تأكيده على أنه لا يجوز أن يكون لرئيس مجلس الإدارة أو أحد من أعضاء المجلس مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في العقود والصفقات التي تبرم مع الشركة أو لحسابها، إلا أن المشرع أبقى على الاستثناء المتمثل في موافقة الجمعية العامة، وهذا يعني أن الأعضاء المسيطرين في الشركة (أصحاب أكبر ملكية من الأسهم) بإمكانهم انتزاع موافقة الجمعية على دخولهم في صفقات مع الشركة على اعتبار أن قرارات الجمعية تتخذ بالأغلبية وهذا من شأنه أن يؤثر على مصالح حقوق الأقلية في الشركة.

---

1 محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، مرجع سبق ذكره، ص: 100.

– التدقيق القانوني

تأمين حملة الأسهم والحفاظ على حقوقهم يكون من خلال وضع ضوابط خارجية مستقلة من اجل المراقبة؛ وقد نص القانون التجاري بخصوص مراقبة شركات المساهمة، من خلال المواد 715 مكرر 4 إلى 715 مكرر 17 من القانون التجاري.

في هذا الإطار من الضوابط المفروضة على الشركات الجزائرية الخاصة أو العمومية ذات رأس المال العام، يلاحظ:

– التدقيق الخارجي القانوني إلزامي على شركات المساهمة (SPA) والشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) الهدف هو الحصول على مصداقية الحسابات؛ ومطابقة المحاسبة مع القواعد المعمول بها.

– الشركات المملوكة للقطاع العام (الشركات العمومية)؛ فتكون المفتشية العامة للمالية (IGF) هي المسؤولة عن التدقيق الخارجي بها للتحقق من الحسابات والمعاملات الخاصة بها وكذلك التحقق من الأموال والأوراق المالية والقيام بالمراقبة الميدانية.

التدقيق القانوني في الجزائر مجسد؛ بشكل أساسي، من خلال محافظة الحسابات. يمكن تنفيذ هذا النشاط من قبل مدققين فرديين أو من خلال إنشاء شركات مساهمة أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو مجموعات لمصالح مشتركة، شريطة أن يكون جميع الشركاء ذوي الجنسية الجزائرية.

من الواضح أن تجربة الجزائر في استقلالية الشركات المملوكة للدولة (الشركات العمومية) والتي تكون الدولة هي المساهم الوحيد، كرست دور الرقابة في الشركات التجارية من خلال التدقيق القانوني. كان عن طريق سن القوانين رقم: 88-01؛ 88-02؛ 88-03؛ 88-04 في سنة 1998، بالمقابل أنه قبل هذا التاريخ (1998) كان التدقيق القانوني التزامًا قانونيًا، من خلال القانون التجاري، وبالنسبة للشركات المحدودة ((les seules sociétés anonymes (SA). أما باقي الشركات الأخرى (شركات المساهمة (Sociétés par Actions (SPA)؛ (الشركات ذات المسؤولية المحدودة Les Sociétés à Responsabilité Limitée (SARL). الشركات ذات المسؤولية المحدودة (LLC) والشركات ذات الأعضاء والمسؤولية المحدودة ((les Entreprises Uninominales à Responsabilité Limitée (EURL) لم تتأثر إلا بقانون التمويل لعام 2006. ومع ذلك، فإن الشركات ذات الأعضاء والمسؤولية المحدودة (EURL) الذين لا يقل رأس مالها عن عشرة ملايين دينار، لا يشترطون التصديق على حساباتهم من قبل مدقق حسابات.

3.4. الإطار المرجعي لحوكمة الشركات في الجزائر

الإطار المرجعي الوحيد فيما يتعلق بالحوكمة المتبعة في الجزائر، هو الإطار الذي نشرته دائرة العمل والتفكير حول المؤسسة le Cercle d'Action et de Réflexion autour de l'Entreprise(CARE)؛ ومنتدى رؤساء المؤسسات Forum des Chefs d'Entreprises(FCE)؛ بالإضافة إلى جمعية المنتجون الجزائريون للمشروبات l'Association des Producteurs Algériens de Boissons (APAB). وضع هذا العمل المعايير الأولى لحوكمة الشركات في الجزائر. وكان من بين أحد المراجع الرئيسية المستخدمة هو "مبادئ منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي الخاصة بحوكمة الشركات" (l'OCDE) التي نُشرت في عام 2004 فيما تم تعديلها سنة 2015.

1.3.4. القيود القانونية والتنظيمية لحوكمة الشركات في الجزائر

تتلخص القيود القانونية والتنظيمية المتعلقة بحوكمة الشركات، باستثناء الشركات الاقتصادية العامة، على النحو التالي:

– الرقابة الداخلية على البنوك بموجب القاعدة رقم 02 – 03 بموجب المرسوم المؤرخ 26 أوت 2003، بشأن المال والائتمان، من خلال تنفيذ نظم قياس وتحليل المخاطر ونظم الرقابة والمراقبة الخاصة بها. تم تحديث هذين النصين بموجب القانون رقم 11-08 المؤرخ في 28 نوفمبر 2011 الخاصة بالبنك الجزائري، والمنشورة في الجريدة الرسمية رقم 47 بتاريخ 29 أوت، والتي لها قوة القانون.

– قانون النقد والقرض؛ رقم 90-10 المؤرخ 14 أفريل 1990 والمرسوم رقم 03–11 المؤرخ 26 أوت 2003. (الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 52، المؤرخ 27 أوت 2003).

– والالتزام المنصوص عليه في القانون رقم 10–01 بتاريخ 29 جوان 2010 بشأن تنظيم مهنة المحاسب، والمدقق القانوني، فيما يخص إبداء الرأي في شكل تقرير خاص عن إجراءات الرقابة الداخلية التي اعتمدها مجلس الإدارة أو المجلس التنفيذي أو المدير.

– قانون مكافحة الفساد؛ من خلال التوجية الرئاسي رقم 3 والمرسوم الرئاسي رقم 10–236 المؤرخ 7 أكتوبر 2010؛ عدد 11– 98 من 1 مارس 2011 و 12–23 من 18 جانفي 2012 المتعلق بتنظيم الأسواق العامة.[1]

وبخصوص الموثوقية ونشر المعلومات المالية؛ لا يزال نشر المعلومات والبيانات المالية المتعلقة بالشركات الجزائرية احترازي نوعا ما، فالمعلومات الوحيدة المنشورة هي تلك المتعلقة بالنطاق القانوني وبحسابات الشركة، بالتالي نجدها تتمثل في:

---

1 Directive Présidentielle N°3 et Décrets Présidentiel N° 10-236 du 7 octobre 2010 ; N° 11-98 du 01 mars 2011 et N° 12-23 du 18 janvier 2012 portant réglementation des marchés publics.

– القوام المالية المتمثلة في الميزانية المالية والمحاسبية؛ جدول التغير في رؤوس الأموال؛ جداول بيان الدخل (TCR)؛ التدفقات النقدية وجميع الملاحق القانونية التي يشرف عليها المدقق والتقرير الإداري لمجلس الإدارة والمخصصة للاجتماع العام.

– الإيداع القانوني للتقرير الضريبي للشركة مع الإدارة الضريبية.

– نشر الحسابات في الجريدة الرسمية للإعلانات القانونية على الإيداع القانوني للحسابات الاجتماعية لدى المركز الوطني للسجل التجاري.(NRC)

نشر مختلف البيانات والمعلومات المالية يكون لأشخاص معينين (إدارات عمومية؛ مدقق؛ مساهمين...) أو عند تقديم العطاءات للمناقصات. في حين أن الشركات الأجنبية تنشر ذلك على مواقع شبكة الإنترنت وغيرها من وسائل الاتصال.

2.3.4. الميثاق الجزائري لحوكمة الشركات

الميثاق الجزائري لحوكمة الشركات هو مشروع نفذته هيئة كير (دائرة العمل والتأمل في جميع أنحاء المؤسسة) CARE (Cercle d'Action et de Réflexion autour de l'Entreprise) وأفسيو (منتدى رؤساء المؤسسات) FCE (Forum des Chefs d'Entreprise) بدعم من وزارة الشركات الصغيرة والمتوسطة. وُلدت فكرة تطوير هذا القانون في عام 2007، بعد أن نظمت في الجزائر ندوة دولية حول حوكمة الشركات؛ كان الأول من نوعه في الجزائر.

شكلت مجموعة العمل لتطوير الميثاق الجزائري لحوكمة الشركات فريق عمل يدعى "GOAL08"، استمر عمل الفريق لمدة سنة واحدة (من نوفمبر 2007 إلى نوفمبر 2008). ويستند أساسا على مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لحوكمة الشركات، التي نشرتها في عام 2004 منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (l'OCDE) (l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques).

إن تطوير الميثاق الجزائري لحوكمة الشركات؛ ألزم الشركات الصغيرة والمتوسطة (PME) la Petite et Moyenne Entreprise في الجزائر بالالتزام بمبادئ الأخلاق وقواعد السلوك الخاصة بالشركة وفقاً للمعايير الدولية. هذه الفئة من الشركات تمثل نسبة كبيرة مقارنة بالشركات الأخرى (نسبة كبيرة من النسيج الاقتصادي الجزائري)؛ هي المسؤولة عن مواجهة تحدٍ مزدوج: التحدي الاقتصادي للتحضير لاقتصاد ما بعد النفط (الخروج من اقتصاد الريع)، والتحدي النظامي للانتقال إلى اقتصاد السوق الحديث التنافسي من خلال جودة الشركات.[1]

---

1 Code Algérien de gouvernance d'entreprise, 2009, p : 14.

تبلورت فكرة إعداد ميثاق الحكم الراشد كأول توصية وخطوة عملية، فالحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر هو عبارة عن فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة، لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة:[1]

- تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في الشركة.

- تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة.

على العموم فإن مضمون وإجراءات الحكم الراشد للشركة، مدونة ضمن ميثاق يشكل مرجعا لجميع الأطراف الفاعلة في الشركة. كما يهدف موضوع هذا الميثاق إلى وضع دليل تحت تصرف الشركات الجزائرية الاقتصادية جزئيا أو كليا، فهو بمثابة وسيلة عملية مبسطة تسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد للشركة قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق تلك المبادئ على أرض الواقع.

ويقوم الحكم الراشد للشركة على أربع مبادئ أساسية هي:[2]

– **الإنصاف**؛ والمقصود به الحقوق والواجبات الخاصة بالأطراف الأخرى ذات العلاقة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بهم، إذ يجب أن توزع بصورة منصفة.

– **الشفافية**؛ وهي الحقوق والواجبات وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك، فيجب أن تكون واضحة وصريحة للجميع.

– **المسؤولية**؛ وتعني مسؤولية كل طرف تكون محددة على حدى بواسطة أهداف محددة وغير متقاسمة.

– **المساءلة**؛ والمقصود بها أن كل طرف شريك يكون مسؤولا أمام طرف أخر.

أما فيما يخص أطراف الحوكمة في ميثاق الحكم الراشد للشركات في لجزائر فيمكن عرضها فيما يلي:[3]

– **الجمعية العامة للمساهمين**؛ وهي تعمل على مراعاة أن يكون تقاسم الأرباح نزيها وشفافا، كما ينبغي أن يكون أساليب تسجيل السندات فعالة، ويجب ألا تتم إجراءات التنازل ونقل السندات بشكل عقلاني مما يؤثر على التفاوض على السندات، وكذا يجب أن تصل في الوقت المناسب وبالشكل الملائم كل المعلومات المتعلقة بجداول الأعمال والقرارات التي يتعين اتخاذها في الجمعية العامة. المساهمون هم حملة الأسهم في شركات المساهمة، وحاملو الحصص في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، ويتمتعون بحقوق محددة وفقا للقانون وبالوثائق التعاقدية الأخرى.

---

1 ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، إصدار 2009، ص: 66.

2 نفس المرجع، ص: 66.

3 نفس المرجع، ص: 68.

– **مجلس الإدارة**؛ من مهامه وضع استراتيجية وكل التفصيلات بما يتناسب مع مصالح الشركة، اما فيما يخص تنصيب الفريق التنفيذي، فيجب تحديد معايير انتقائهم ونظم تقييم ذات شفافية عالمية. أما فيما يخص رواتب الفريق التنفيذي والإداري، فيجب ملائمة هذه الرواتب ومصالح الشركة على المدى الطويل مع مراعاة المساهمين، وكذا السهر على وضع إجراءات مكتوبة وشفافة لضمان التأكد من تعيين انتخاب الإداريين وتوقع تضارب المصالح بين الفريق التنفيذي والمساهمين ومعالجتها بالإضافة إلى توقع مخاطر الانحرافات من حيث إساءة استخدام المنافع الاجتماعية واستعمال السلطة والاختلاس والقضاء عليها. كما حدد الميثاق توصيات تخص مهام مجلس الإدارة المرتبطة بمراقبة الشركة وكذا اللجان الواجب تشكيلها.

خلاصة

كانت حوكمة الشركات وشفافية المعلومات المالية محور نقاش في عديد الدول منذ عدة سنوات. وقد أدى ما يسمى بالفقاعة المالية إلى جانب الفضائح المالية التي كانت مع نهاية سنة **2001** إلى زعزعة استقرار الأسواق المالية وانعدام ثقة المستثمرين (أزمة الثقة). ولمواجهة تلك التهديدات (تجنب الفضائح؛ خلق الثقة)؛ اضطر المشرع لاتخاذ التدابير اللازمة بسرعة من خلال فرض قوانين مثل قانون ساربنس أوكسلي (Loi Sarbanes Oxley, 2002) في الولايات المتحدة أو قانون الأمن المالي الفرنسي (loi de Sécurité Financière, 2003)، تلك القوانين من شأنها تعزيز حوكمة الشركات وحماية المستثمرين أو بالأحرى خلق الثقة بين مختلف المتعاملين.

ومع ذلك، آليات حوكمة الشركات تتقاطع فيما بينها لتحقيق الشفافية في إعداد التقارير المالية. وعلى هذا النحو، عززت النصوص التنظيمية والتوصيات المهنية دور كل من مجلس الإدارة، التدقيق القانوني، التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق حول حوكمة الشركات. النقطة المشتركة ما بين هذه الآليات المختلفة هي وجود علاقة ارتباط طردية فيما بينها، هذه الأجهزة تساعد في نظام حوكمة شركات فعال.

الفصل الثاني: الإطار النظري

للتدقيق والمعايير المتعلقة به

تمهيد

في ظل الطبيعة الديناميكية للاقتصاديات الرأسمالية، خلال وبعد الأزمة المالية العالمية (2008) التي حلت بمعظم اقتصاديات العالم؛ فضلت العديد من الدول الخروج السريع من هذه الأزمة بانتهاج سياسة التقشف، وهناك من يرى أنها سياسة بطيئة وانتهج بدل ذلك سياسة ضخ الأموال والتوسع في الأنفاق، تواجه عديد الشركات تحديا كبيرا في ظل بيئة عمل معقدة، متقلبة وسريعة التغيير اقتصاديا، سياسيا، واجتماعيا، تتسم هذه البيئة بالمنافسة القوية والانفتاح والتطورات المتسارعة والعولمة واقتصاديات السوق الحر، لذا توجب على الشركات إذا ما أرادت العيش في هكذا بيئة، فان عليها أن تمتلك المقومات الأساسية التي تمكنها النمو والاستمرارية والبقاء، انطلاقا من حقيقة مفادها أن الشركات لا تعيش في فراغ بل أنها تشكل في بيئتها كلا متكاملا ويؤثر ويتأثر كل فرد فيها على الأخر.

في ظل تعدد نشاط الشركة وتنوعها والسعي وراء توسيع حجمها، وتضارب المصالح ما بين المساهمين والأطراف الأخرى أدى إلى زيادة الأخطاء والغش والانحرافات الجوهرية في المعلومات المالية الأساسية الهامة، مما أوجب عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي وهي وظيفة التدقيق، مما يضمن لأصحاب الشركات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم والحد من الأخطاء وربما التلاعبات وتساعد الأطراف الأخرى في الاستفادة من هذه التقارير بشكل جيد.

سعت الهيئات الإقليمية والدولية للتدقيق إلى تنظيم الوظيفة من خلال إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما تعلق بالقائمين بالمهنة أو بوضع أطر لخطوات وإجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات، ممثلة في معايير دولية للتدقيق، وكذا تبني أطر وتشريعات حوكمة الشركات بتحقيق مختلف الأليات (مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي، التدقيق القانوني...).

من أجل الإحاطة بجميع هذه العناصر جاء هذا الفصل الذي سيتم التعرض فيه إلى ثلاثة محاور كالموالي:

- مدخل مفاهيمي للتدقيق؛
- البيئة الدولية للتدقيق؛
- إجراءات ومنهجية مهمة التدقيق المعتمدة لأداء العمل الميداني.

1. مدخل مفاهيمي للتدقيق

مع ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة والخدمات طرحت تساؤلات عدة حول وظيفة التدقيق في النشاط الاقتصادي ودورها في المجتمعات، وقد صاحب تلك التساؤلات أثار بليغة في الوظيفة وممارسيها، فأدى لضرورة إعادة تقييم دور التدقيق والمدقق في المجتمع ونشطت الجمعيات والمعاهد والمنظمات المحاسبية المهنية في البلدان الصناعية فشكلت لجانا خاصة من ذوي العلم والخبرة لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع بحيث تكون أساسا للأحكام المهنية المتفرقة، سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى التطور التاريخي للتدقيق، مفهومه، أهميته وأهدافه، ثم التطرق إلى أنواعه.

1.1.التدقيق (التطور التاريخي، مفهومه)

من خلال هذا العنصر سيتم التطرق لكل من التطور التاريخي للتدقيق والمفهوم.

1.1.1. التطور التاريخي للتدقيق

تاريخياً، لقد وجد التدقيق في شكله البدائي مند وجود الحاجة لدى الإنسان بالسيطرة على الحسابات؛ إلى العصور القديمة. كان السومريون في الألفية الثانية قبل الميلاد (3000 قبل الميلاد)[1] قد اهتموا بأهمية المعلومات ما بين بين الشركاء الاقتصاديين. بعد ذلك جاء رمز حمورابي (Hammourabi) الشهير من تأليف أول مؤلف بارز وهو حمورابي السيادي، الملك السادس من سلالة بابل الأولى (Babylone)، حوالي عام 1800 ق.م المتعلق بتعريف القوانين التجارية والاجتماعية العامة والتأكد من المعلومات.

تبقى العديد من الألواح المسمارية في عهد حمورابي، وإذا لم تكن قديمة مثل تلك التي تعود إلى أوروك 5000 قبل الميلاد (Uruk 5000 ans avant J.-C) أو نجاداه في مصر 3000 قبل الميلاد (Negadah en Egypte 3000 avant J.-C) ، لكن حمورابي ليس فقط قدم تعريف القوانين التجارية والاجتماعية العامة، ولكن ذكر بوضوح الالتزام باستخدام جدول الحسابات واحترام معايير العرض من أجل إنشاء دعم موثوق للاتصال المالي.

فمنذ الألفية الثانية قبل ميلاد المسيح يعتبر البابليون أول من طور النظام المعلوماتي بين المنتجين والمستهلكين، إذ اعتبروا نظام الاتصال ذو أهمية بالغة في الرقابة، ففي هذا السياق وضع حمورابي ملك البابليين (1750- 1792) أول قانون وضعي يخص المحاسبة من حيث تسجيل العمليات بكيفيات تفهم وذات معنى عن المعاملات، وقد كان التطور التاريخي للتدقيق بغية تكييفه مع

---

1 Kahn. J, (2003), **Professional practice**, Etats Unis, p : 01.

التطورات التي شهدتها عديد الحضارات مند القدم، فاليونانيون أول من درس الفروقات للتمكن من وضع استراتيجيات جبائية، أيضا يعتبر المصريون أول من مارس المحاسبة الزراعية، أما الرومان وفي القرن الثالث قبل الميلاد ابتكروا مبدأ القيد المزدوج، كذلك الصين وبحكم أنها تختص بتجارة الحرير أنداك وتعدد الثقافات والأجناس فهي أول من وضع قرارا حول التسيير الاقتصادي المثالي للبلد (les Rites de la dynastie du Zhon) خلال القرن الحادي عشر قبل الميلاد.[1]

لم يظهر التدقيق إلا بعد ظهور المحاسبة، ومصطلح التدقيق مشتق من الكلمة اللاتينية Auditio أي الاستماع،[2] اعتمد على مكافحة الغش والتلاعب حيث أخد طرقا ومعايير محددة وعقلانية، أكثر اتجاها إلى الانفراد من ناحية المحتوى والأهداف والمستعملين حسب التطور في الظروف والحاجة إليه، وبالتالي أخد التدقيق مكانته في العديد من الدول بعد أن مر بتاريخ طويل من التطور والتطوير وأصبح له مرجعية علمية من مبادئ ومعايير متعارف عليها يتأثر في تطوره بتطور ظروف ومتطلبات تلك الظروف والوضعية الاقتصادية.

2.1.1 مفهوم التدقيق

يعرف بيثوك كرامبر وبواسون (Bethoux; Kremper et Poisson, 1986)[3]، التدقيق على أنه فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي، شريطة ألا يكون هو الذي حضّرها أو استعملها، بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل. كما تم تعريف التدقيق من طرف بيكور وبوكوين (Bouquin; Bécour, 1996)[4] على أنه النشاط الذي يطبق باستقلالية ووفقا لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملاءمة، ودرجة الثقة، وسير جميع أجزاء النشاط داخل الشركة وهذا وفق المعايير المحددة لها.

عرف أيضا أليفير إرباش (Olivier Herrbach, 2000) [5]، التدقيق على أنه فحص من قبل جهات مهنيه مختصة ومستقلة من أجل التعبير عن الرأي على أساس انتظام وصدق حسابات الشركة.

---

1 Jean – François GAVANON ; Catherine GUTTMAM ; et All, (2006), **Controlor et Auditor**, Dunod, Paris, P: 525.

2 Elisabeth BERTIN ; Christophe GODWSKI ; Rédha KHELASSI, (2013), **Manuel Comptabilité et Audit**, Berti Edition, Alger, P : 526.

3 R. BETHOUX, F. Kremper , M. et Poisson, (1986), **L'audit dans le secteur public**, Clet, Paris, p:21.

4 J.C.Becour, H.Bouquin, (1996), **Audit Opérationnel**, Economica, Paris, 2eme Edition, p : 12.

5 Olivier Herrbach, (2000**), Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : uneapproche par le contrat psychologique**, Thèse de doctorat, université des sciences sociales, France, p : 18.

كما عرف على أنه عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى توافق وتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبلغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.[1]

التدقيق وبصورة رئيسية هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي شركة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني. وهو وسيلة للمراقبة من أجل تفادي المخاطر وتقييم الأدلة الخاصة بالمعلومات الموثوقة.

فالتدقيق مجموعة من المراحل (processus) في شكل عملية منهجية منظمة (Systematic) لجمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي؛ والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.

بناءا على مصنف الخبراء المحاسبيين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي، فان التدقيق يخص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول انتظام أو مصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لشركة ما.[2]

التدقيق هو فحص انتقادي لمختلف القوائم المالية المعتمدة من قبل الشركة ابتداء من الميزانية وجدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة وحسب الوظيفة) تبعا لنشاطات الشركة وكذلك جدول سيولة الخزينة أو ما يسمى بجدول تدفقات النقدية وجدول تغير الأموال الخاصة، بالإضافة الى مختلف الجداول الأخرى المتمثلة في الملاحق.[3]

بناء على التعاريف السابقة يمكن استخلاص ما يلي:

– التدقيق هو عملية منتظمة تتم من خلال منهج معتمد لفحص انظمة الرقابة والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر وفقا لمنهجية عقلانية.

– التدقيق يكون من مهني مؤهل ومستقل تحت شروط محددة وحسب نصوص قانونية وتنظيمية.

– الحصول على القرائن وتقييمها بطريقة موضوعية، واعتبار ذلك جوهر عملية التدقيق نظرا لتعدد هذه القرائن وتنوع المعايير المستخدمة لتقييمها.

---

1 Henri Mitonneau, (2006), **réussir l'audit des processus,** 2 édition, afnor, France, p : 53.

2 Bernard Germond, (1991), **Audit Financier- Guide pour l'Audit de l'information Financier des entreprises**, 1er édition, Dunod, Paris, P : 28.

3 الجريدة الرسمية، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009، الجمهورية الجزائرية، ص:41.

– مدى مسايرة العناصر محل الدراسة للمعايير الموضوعة، ومنه يتبين أن التدقيق يشتمل على إبداء رأي أو إصدار حكم، مما يتوجب وضع مجموعة من المعايير تستخدم كأساس للتقييم وإصدار الحكم الشخص.

– إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية، ومن ثم فإن التدقيق يمثل وسيلة من وسائل الاتصال، ويعتمد المدقق في عرض نتائج الفحص والدراسة، وإيصالها إلى من يهمه الأمر، على تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد.

2.1. أهداف وأهمية التدقيق

نظرا لتطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية وظهور أنواع مختلفة للشركات أدى الى انفصال الملكية عن الادارة في التسيير (نظرية الوكالة)،[1] وظهور مشكلة عدم تماثل المعلومات ما بين المالك أو ما يسمى بالأصيل (le principal) والمسير أو الوكيل (Agent)، فالتقليل من تلك الصراعات في التسيير ولا تماثل المعلومات لابد من وظيفة التدقيق (Watkins et Al,2004) من أجل توضيح مدى اعتمادية ونوعية تلك المعلومات والقوائم المالية، وسيتم من خلال هذا المطلب تقديم أهداف وأهمية التدقيق.

1.2.1. أهداف التدقيق

الهدف من التدقيق، هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المعنيين في القوائم المالية. ويتحقق ذلك من خلال إبداء المدقق لرأيه، فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية وفقا لإطار التقرير المالي المطبق. وفي حالة معظم الأطر ذات الغرض العام، فإن الرأي يكون عما إذا كانت القوائم المالية معروضة بصورة عادلة من جميع الجوانب الجوهرية، أو أنها تعطي صورة حقيقية وعادلة، وفقا للإطار. إن التدقيق المنفذ وفقا لمعايير التدقيق والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، من شأنها أن تمكن المدقق من تكوين هذا الرأي.[2]

تشتمل معايير التدقيق على الأهداف والمتطلبات والتطبيق والمواد التفسيرية الأخرى، المصممة لدعم المدقق للوصول إلى تأكيد معقول. وتتطلب معايير التدقيق بأن يمارس المدقق الحكم المهني، وأن يحافظ على نزعة الشك المهني طوال عملية تخطيط وتنفيذ التدقيق، وتتطلب منه:

---

1 Elisabeth Bertin, Christophe godwski, RédhaKhelassi, **OP-cit**, P : 528.

2 المعيار الدولي للتدقيق 200 (ISA 200): الأهداف العامة لعمل المدقق المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.

– تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها، سواء كانت بسبب غش أو خطأ، استنادا إلى فهم الشركة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للشركة.

– الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة عن وجود أو عدم وجود تحريفات جوهرية، وذلك من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة للمخاطر المقدرة.

– تكوين رأي في القوائم المالية، استنادا إلى النتائج المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.[1]

حسب الفين، راندال، مارك (Alvin A; Randal J; Mark S, 2012) حددا أهداف التدقيق إلى هدف أساسي واحد ووحيد وأهداف أخرى ثانوية، فالهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل عما إذا كان يتم عرض البيانات والقوائم المالية بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية وفقا لإطار المحاسبة المالية المطبق، أما الأهداف الثانوية الأخرى فتتمثل في:

– التحقق من العرض والإفصاح للقوائم المالية.

– التحقق من الملكية أي امتلاك الشركة للأصول المدرجة بالقوائم المالية وكذلك صحة الالتزامات التي على الشركة.

– التحقق من استقلال الفترة المالية.

– التحقق من صحة التقييم.

– التحقق من الوجود أو الحدوث.

– التحقق من دقة العمليات المالية.

– التحقق من أن كافة العمليات والحسابات التي تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات قد سجلت وتم ترحيلها وإظهارها بالقوائم المالية دون حذف أو نقصان وبالقيم الفعلية.[2]

---

1 المعيار الدولي للتدقيق 200 (ISA 200)، مرجع سبق ذكره.

2 Alvin A, Randal J, Mark S, (2012), **Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach**, 14th Edition, prentice Hall, p : 142.

2.2.1 أهمية التدقيق

تتمثل أهمية التدقيق في كونه وسيلة لا غاية، تهدف إلى خدمة عدة فئات سواء كانت داخل أو خارج الشركة أو تربطهم علاقة بها، إذ تعتبر المعلومات الناتجة عن التدقيق مهمة ومفيدة لعدة أطراف نتيجة الصبغة الإثباتية التي تتمتع بها، ونظرا لكونها مصادق عليها من طرف شخص مستقل ومحايد عن الشركة وبالتالي فان تقرير المدقق يخدم عدة أطراف منها:[1]

– **ادارة الشركة،** يقع على عاتق ادارة الشركة اتخاد القرارات والتي يجب أن تكون دقيقة وموضوعية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة، لذلك فان الادارة تحتاج لقاعدة معلومات ذات صبغة قانونية وتتسم بالملائمة والمصداقية حتى يمكن الوثوق بها.

– **المساهمون،** تساعد وظيفة التدقيق المساهمين على الاطلاع على كل ما يجري في الشركة وتقدم نوعا من الاطمئنان على ممتلكاتهم، وتفيد في ضمان استخدام الموارد بصفة مثلى وبكفاءة عالية.

– **الموردون،** تسمح وظيفة التدقيق للموردين بالاطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للشركة مما يحدد درجة تعاملهم معها، فاذا كانت الوضعية المالية للشركة جيدة وقادرة على الوفاء بالتزاماتها في الآجال المحددة يوسع الموردون نطاق التعامل معها وتكون درجة الثقة أكبر.

– **ادارة الضرائب،** يعطي تقرير المدقق صورة واضحة وصحيحة عن المركز المالي ونتائج الشركة، والتي على أساس المعطيات المقدمة يتم تحديد الوعاء الضريبي وقيمة الضرائب من طرف مصلحة الضرائب، فالتدقيق يسمح بالتحصيل الفعلي والتقليل من الغش والتهرب الضريبي.

– **نقابة العمال،** يساعد التدقيق نقابة العمال على التعرف على الصورة الحقيقية للشركة وخاصة المالية وبالتالي المطالبة بالحقوق اللازمة للعمال من منطق صحيح (زيادة الأجور، التحفيزات).

3.1. أنواع التدقيق

يقسم التدقيق من حيث نطاق العمل الى تدقيق كلي وتدقيق جزئي، أو من حيث الجهة التي تقوم بهذه الخدمة الى تدقيق حكومي، تدقيق داخلي، وتدقيق خارجي، أومن حيث الالتزام الى تدقيق الزامي وتدقيق غير الزامي،[2] وهناك تقسيم اخر لأنواع

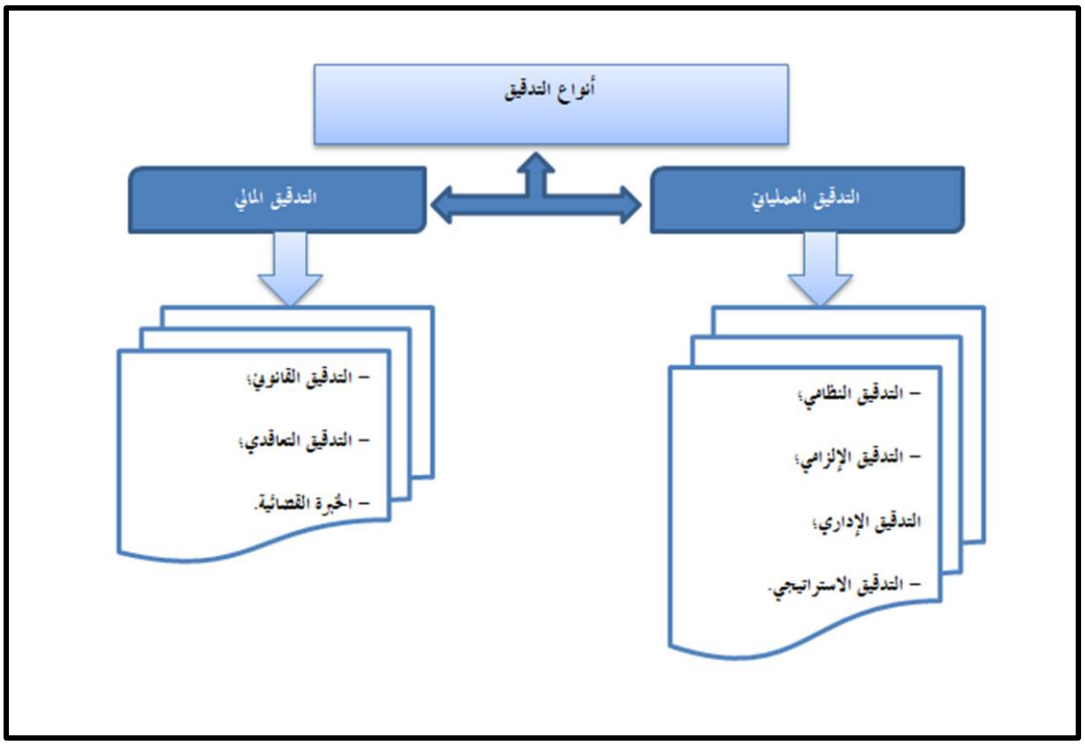
---

1 يوسف محمد جربوع، (2007)، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص: 8.

2 هادي التميمي، (2006)، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ص:23.

التدقيق، من منظور أنه تقسيم حديث وهو يشمل التدقيق المالي (Audit Financier)، التدقيق العملياتي (Audit Opérationnel) وهذا التقسيم على أساس انه يرفض التمييز ما بين التدقيق العملياتي، التدقيق التسييري، التدقيق الاستراتيجي والتدقيق الإداري،[1] في حين التدقيق المالي يتعلق سواء بمهمة قانونية كمحافظة الحسابات أو بمهمة تعاقدية،[2] وسنتطرق من خلال هذا المطلب الى أنواع التدقيق الأخير (العملياتي، المالي) على النحو الموالي:

الشكل (2 – 1): أنواع التدقيق



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

S.Pierre, (2007), **Mémento d'Audit interne**, DUNOD, Paris, P: 52.

1.3.1. التدقيق العملياتي

يتضمن تدقيق العمليات (Audit Opérationnel) الفحص والتقييم المنهجي المنظم لأعمال الشركة التي يتم أداؤها من أجل تحسين كفاءة وفعالية الشركة وتحقيق الأهداف التي تمت برمجتها، وتحقيق الأمن والاتساق في استراتيجية الشركة.[3]

---

1 Jacques RENARD, (2002), **Theorie et pratique de l'audit interne**, Éd. d'Organisation, p - p : 47- 48.

2 S.Pierre, (2007), **Mémento d'Audit interne**, DUNOD, Paris, P : 52.

3 Jacques Renard, Éd. d'Organisation, **OP- cit**, P : 48.

يكلف بهذا التدقيق سواء شخص داخلي أو خارجي بإبرام عقد ما بين الشركة والمكلف، فالتدقيق العملياتي أوسع من التدقيق المالي.

– التدقيق النظامي (Audit de Conformité / Régularité)

يتم التدقيق التنظيمي من طرف المدقق بطريقة مبسطة وتقليدية عن طريق التحقق من ما مدى التطبيق الجيد للقوانين والتنظيمات سواء المتعلقة بالإجراءات، الهيكل التنظيمي ونظام المعلومات... وباختصار فهو المقارنة بين التنظيمات والواقع؛ بصيغة أخرى فالمدقق يعمل مقارنة بمرجع، فكون المدقق يعلم ما يجب أن يكون فهو يعلم المسؤولين بالمخالفات وكذا حالة الترجمة الخاصة للتنظيمات المنصوص عليها.

يقوم المدقق بتحليل الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيق القوانين والتنظيمات المنصوص عليها ثم تقديم النتائج بعدها تقديم تقرير يتضمن التوصيات التي يجب الأخذ بها مستقبلا من أجل التطبيق السليم للقوانين والتنظيمات المنصوص عليها.[1]

– التدقيق الالزامي (Audit Obligatoire)

يسمى أيضا بتدقيق الاداء أو التنفيذ حيث يكون الغرض منه معرفة مدى تقيد أو التزام الشركة بأداء سياسات معينة أو قوانين ولوائح وتعليمات أو مدى التقيد بعقود معينة.[2]

فيعرف هذا النوع من التدقيق بأنه عملية يتم إجراؤها لتحديد ما إذا كانت الجهة الخاضعة للتدقيق تلتزم بقواعد وإجراءات محددة مسبقا أو وفقا لضوابط موضوعة بواسطة سلطة أعلى.[3]

التدقيق الالزامي اجباري تقوم به بعض أنواع الشركات بقوة القانون.

– التدقيق الاداري (Audit de Management)

يركز التدقيق الاداري على متابعة انجاز أعمال كل فرع من فروع الشركة والتأكد من فحص المعلومات والاجراءات التشغيلية من أجل تحديد امكانية التطوير بإدخال التطورات المناسبة، كذا مساعدة مراكز القرار في الشركة.

---

1 Jacques Renard, (2009), **théorie et pratique de l'audit interne**, Eyrolles : éditions d'organisation, 7eme édition, paris, p : 48.

2 هادي التميمي، (2004)، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، ص:23.

3 رزق أبو زيد الشحنة، (2015)، **تدقيق الحسابات (مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية)**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، ص: 44.

– التدقيق الاستراتيجي (Audit stratégie)

يقوم المدقق بالتحقق من مدى توافق السياسات والاستراتيجيات المتبعة من طرف الشركة مع المحيط الخارجي لتلك الشركة، فدور المدقق لا يتمثل في تقييم سياسات واستراتيجيات الشركة إنما الدور الحقيقي يتمثل في تحديد عدم التطابق بين تلك السياسات والاستراتيجيات ومحيط الشركة.[1]

2.3.1. التدقيق المالي (Audit financier)

التدقيق المالي هو فحص يقوم به مهني كفء ومستقل بغرض إبداء رأي مبرر، ويقتصر فحص المدقق هذا على إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق القوائم المالية والحسابات الظاهرة بها ومدى تعبيرها عن وضعية الشركة في تاريخ الميزانية ونتائجها بالنسبة للسنة المعنية بالتدقيق، إذ يعتمد على جمع الأدلة والقرائن المبررة التي يدعم بها رأيه، وذلك في إطار القوانين والتشريعات والممارسات المعمول بها في البلد الذي يوجد بها مقر الشركة.

يهتم التدقيق المالي بحماية الممتلكات، القوائم المالية من حيث مصداقيتها والمعدة وفق معايير وقوانين، كما لا يهمش التدقيق المالي العمليات التي لم يسجلها المحاسب.[2]

حسب أوليفييه هيرباك (Olivier HERRBACH , 2000) التدقيق المالي؛ هو الفحص الذي يجريه محترف، مختص ومستقل من أجل إبداء رأي فني منطقي بشأن انتظام وصحة حسابات شركة معينة.[3]

وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ISA 200، فإن الغرض من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأي؛ مفاده أن البيانات المالية قد تم إعدادها، من جميع النواحي المادية، وفقاً لإطار التقارير المالية المحدد. هناك ثلاثة أنواع من التدقيق المالي: التدقيق القانوني؛ التدقيق التعاقدي والخبرة القضائية.

---

1 Jacques Renard, 7eme édition, OP-cit, p : 54.

2 Ebid, p : 56.

3 Olivier HERRBACH, (2000), **Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique**, Thèse de doctorat en Sciences de gestion présentée et soutenue le 8 décembre 2000, UNIVERSITE DES SCIENCES SOCIALES – TOULOUSE I, p : 18.

– التدقيق القانوني (Audit légal)

حسب كرول وأخرون (KROLL & al, 2010) يتمثل هذا النوع من التدقيق المالي في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات (Commissaire aux comptes) وهذا النوع من التدقيق يفرضه القانون. ويهدف إلى إبداء الرأي حول صدق البيانات المالية للشركة والتحقق من صحة وجودة المعلومات المالية[1].

التدقيق القانوني حسب كراكمان (Kraakman, 1986) هو وظيفة يقوم بها مختص محترف ومستقل للتعبير عن رأي مبرر حول قانونية وصدق البيانات المالية لإعداد القوائم المالية الخاصة بالشركة محل التدقيق والتي تعطي صورة حقيقية وعادلة. وفقا لإطار التقرير المالي[2].

– التدقيق التعاقدي (Audit contractuel)

يقوم به محترف مسجل مبدئيا في الجمعية الوطنية بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية والمتعاملة مع الشركة محل التدقيق والتي يمكن تجديدها سنويا من أجل المصادقة على شرعية وصدق الحسابات وتكون مهمة المدقق محددة حسب الاتفاقية، وضرورة إيصال التقرير إلى المديرية العامة ومجلس الإدارة.

2. البيئة الدولية للتدقيق

إن من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، حيث تعد تلك المعايير بمثابة القواعد العامة التي تحدد السلوك الذي ينبغي إتباعه؛ ولمهنة التدقيق معايير تحكمها وقواعد تحدد السلوك الذي ينبغي على المدقق إتباعه خلال أدائه لمهمته داخل الشركة، فتمثل معايير التدقيق أحد القضايا الهامة التي تشغل الفكر المحاسبي في الآونة الأخيرة على كل من الصعيد المحلي والعالمي وقد اكتسبت هذه القضية اهتماما واسع النطاق مع بداية القرن الحادي والعشرين استنادا إلى أن معلومات التقارير المالية قد فقدت فعاليتها وأصبح لها انعكاساتها السلبية على عملية اتخاذ القرارات في منظمات الأعمال من قبل المستثمرين. سيتم في هذا المبحث التعرض إلى البيئة الدولية للتدقيق من

---

1 KROLL Pascale, FIORI Débora, (2010), **Les métiers de l'audit – le guide 2010-2011** ; édition L'étudiant, Paris, p : 171.

2 Kraakman, R. H, (1986), **Gatekeepers: the anatomy of a third-party enforcement strategy**, Journal of Law, Economics, & Organization, 2(1), p – p: 53-104.

خلال تناول المعايير الدولية لمهنة التدقيق في المبحث الأول ثم تبويب معايير التدقيق الدولية في المبحث الثاني وأخيرا من خلال المبحث الثالث الهيئات المكلفة بإعداد معايير التدقيق الدولية.

1.2. عرض معايير التدقيق الدولية

معايير التدقيق الدولية، التي يشار إليها عادة بمعايير ISA (International standard on auditing)، يتم صياغتها من قبل المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد IAASB (l'International Auditing and Assurance Standards Board) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC* (l'International Federation of Accountants).

تمثل معايير التدقيق مستويات الأداء المهني بالنسبة لمدققي الحسابات، فهي إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل وبالجودة الملائمة، ومن خلال هذا المطلب سيتم التطرق لمفهوم المعايير الدولية للتدقيق، أهمية المعايير لمهنة التدقيق، وأخيرا خطوات إصدار المعايير الدولية للتدقيق.

1.1.2. مفهوم معايير وإرشادات وإجراءات للتدقيق

حسب تعريف هاورد ستيتلر (Howard Stettler, 1997)[1] تعد معايير التدقيق بمثابة مقاييس نوعية لأداء أعمال التدقيق، والأهداف التي يجب الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات.

كما عرف أرينز ألفين، جامس ليوباك (Arens Alvin; James Loebbecke , 1980)[2] المعايير بأنها عبارة عن إرشادات عامة لمساعدة المدققين على الوفاء بمسؤولياتهم المهنية، بما فيها اعتبار المؤهلات المهنية كالكفاءة والاستقلال ومتطلبات إعداد التقرير وقرائن الإثبات.

---

* الاتحاد الدولي للمحاسبي هي منظمة دولية أنشئت في 7 أكتوبر 1977 ومقرها في نيويورك. وتجمع منظمة الاتحاد الدولي للمحاسبين 159 منظمة مهنية (2.5 مليون من المدققين والمحاسبين الأجراء الليبراليين بالقطاعين العام والخاص في 118 بلدا). وهدفها هو تعزيز وتطوير مهنة المحاسبة المتجانسة باستخدام معايير منسقة.

1 Howard; Stettler, (1997), **Auditing Principle**, Newjersy, p: 13.

2 Arens ALVIN; James K Loebbecke, (1980), **Auditing an Integrated Approch**, PrenticeHall, Newjersy, Second edition, p: 14.

معايير التدقيق هي مرشدات عامة تساعد المدققين على الاضطلاع بمسؤوليتهم المهنية في مراجعة القوائم المالية التاريخية. وتتضمن هذه المعايير الصفات المهنية التي يجب مراعاتها عند القيام بعملية المراجعة مثل الكفاءة والاستقلالية وأدلة الإثبات ومتطلبات إعداد التقرير.[1]

من خلال استعراض التعاريف السابقة يتضح وجود خصائص عامة لمعايير التدقيق أهمها:

- تعد معايير التدقيق بمثابة مقاييس نوعية لأداء أعمال التدقيق.
- توضع معايير التدقيق من قبل المنظمات المهنية أو السلطة أو العرف.
- عبارة عن إرشادات عامة لمساعدة المدققين على الوفاء بمسؤولياتهم المهنية.
- تتصف معايير التدقيق بالعموم، لأنها تمثل إرشادات عامة للمدققين تشمل المبادئ الأساسية لعملية التدقيق.
-تعتبر معايير التدقيق مقاييس الأداء المهني، لأنها تستخدم في الحكم على نوعية الإنجاز ومدى جودته.

تمثل معايير الدقيق إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المدققين وإرشادهم بشكل أمثل، فهي تساعد في تحسين اداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله، فهذه المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية من أجل تلبية رغبات المستخدمين المتعلقة بالتقارير المالية.

تعتبر معايير التدقيق عامة بدرجة كبيرة، لكن الظروف والمستجدات المحيطة بمهنة التدقيق لم تعد كافية مما أدى إلى إصدار إرشادات أو ما يعرف بنشرات عن تلك المعايير، فهي بمثابة إيضاحات وتفسيرات لمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، فعلى الرغم من أنها ليست جزءا من المعايير الأساسية إلا أنها تعتبر أيضا كمعايير للتدقيق.[2]

أما إجراءات التدقيق فتمثل الطرق والوسائل التي يستخدمها المدقق في عملية التدقيق والأنشطة التي يقوم بها خلال عمليات جمع وتقييم الأدلة التي تتعلق بمختلف أهداف العملية، وتنفذ ضمن الإطار العام المتمثل في معايير التدقيق.[3]

---

1 مراد حسين العلي، (2015)، **معايير التدقيق الدولية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، ص: 11.

2 مراد حسين العلي، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

3 علي عبد القادر الذنيبات، (2006)، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية نظرية وتطبيق، المكتبة الوطنية، الطبعة الأولى، عمان، ص: 65.

2.1.2. أهمية المعايير لمهنة التدقيق

تعتبر معايير التدقيق في الوقت الحاضر غاية من الأهمية نظرا للخدمات التي تقدمها والأهداف التي تحققها لكل الأطراف ذات الصلة بذلك، ولقد أدركت المنظمات المهنية هذه الأهمية المتعاظمة للمعايير لضرورة وجودها لما توفر من إرشادات فنية ومهنية في جميع الجوانب المتعلقة بمجالات عمل المدقق وسلوكه لذلك يمكن تلخيص أهمية معايير التدقيق في:[1]

- تحدد المواصفات والمتطلبات الشخصية التي يجب أن تتوفر في المدقق نفسه ونوعية أدائه.

-تعتبر مقاييس لالتزام المدقق بمبادئ التدقيق والأهداف العامة للتدقيق.

- تعتبر إرشادات تستخدم في تقييم الآخرين والحكم على عملهم.

- تختص بالمواصفات المهنية للمدقق وقدرته على الحكم على الأمور عند قيامه بالفحص واختبار إجراءات التدقيق.

- تمد الهيئات التشريعية والمحاكم بتصور واضح عند درجة الأداء المهني المتوقع من المدقق وتساعدها على تفهم محتوى تقاريره.

- توفر للمدقق أساس التقييم الذاتي في ضوء مسؤوليته المهنية.

- توفر للمدقق معايير للتأكد من نوعية العمل الذي يقوم به من هم تحت مسؤوليته وتقييم إمكانياتهم.

3.1.2. خطوات إصدار المعايير الدولية للتدقيق

عند إصدار معيار دولي يتم إتباع الخطوات الأتية:[2]

- يتم تكوين لجنة نوعية لاختبار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومعمقة.
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار.

---

1 محمد عباس حجازي، (1981)، التدقيق الأصول العلمية والممارسة الميدانية، مكتبة عين شمس، القاهرة، ص: 33.

2 محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، (2002)، **المراجعة الخارجية: تحليل المفاهيم الأساسية وأليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص:157.

- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح.
- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح.

2.2. تبويب معايير التدقيق الدولية

فيما يلي عرض المعايير الدولية للتدقيق وقد تم تجميع معايير ISA في ستة مجموعات كما يلي:[1]

الجدول (2 – 1): عرض المعايير الدولية للتدقيق

المجموعة الأولى: المبادئ العامة والمسؤوليات (200–299)

200	الأهداف العامة لعمل المدقق المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.	توفير إرشادات تساعد المدقق في كيفية تحقيق الأهداف العامة لتدقيق البيانات المالية وتنفيذها.
210	الاتفاق على شروط التعيين.	توفير إرشادات بشأن إجابة المدقق على طلب العميل، تثبيت شروط التكليف، مساعدة المدقق في إعداد كتب التكليف المتعلقة بتدقيق البيانات المالية.
220	مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية.	توفير إرشادات تساعد المدقق في تطبيق إجراءات مراقبة الجودة على مستوى عملية التدقيق التي توفر تأكيد معقول.
230	توثيق التدقيق	توفير إرشادات بشأن وثائق التدقيق.
240	مسئولية المدقق في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية.	توفير إرشادات بشأن مسؤولية المدقق وإرشادات المدقق حول الاتصالات مع السلطات التنظيمية والتنفيذية، تحديد متطلبات التوثيق.
250	النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية.	توفير إرشادات تساعد المدقق للحصول على الأدلة المناسبة في عملية التدقيق.
260	الاتصال مع القائمين على الحاكمية (التحكم المؤسسي).	توفير إرشادات تساعد المدقق بشأن الاتصال مع القائمين على الحاكمية حول تدقيق البيانات المالية وإعطاء نظرة عامة عن نطاق التخطيط وتوقيت العمل.

المجموعة الثانية: تقييم المخاطر ومواجهة المخاطر المقيمة (300–499)

300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية.	توفير إرشادات تساعد المدقق في التخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية من خلال وضع خطة واستراتيجية ملاءمة.

1 IFAC , IAASB, (2008), **Handbook of international Auditing, Assurance and Ethics pronouncements**, International Federation of Accounting, Edition, part 2, New York.

315	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلا ل فهم المؤسسة وبيئتها.	توفير إرشادات تساعد المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمؤسسة.
320	الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق.	توفير إرشادات تساعد المدقق في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق.
330	إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة.	توفير إرشادات تساعد المدقق في إجراءات تدقيق ملائمة للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة
402	الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بمؤسسة تستخدم خدمات من مؤسسة أخرى.	توفير إرشادات تساعد المدقق في القيام ببعض اعتبارات التدقيق عند قيام مؤسسة باستخدام خدمات من مؤسسات أخرى.
450	تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق.	توفير إرشادات تساعد المدقق في تقييم أثر الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال عملية التدقيق، وتقييم أثر عدم تصحيحها على البيانات المالية.

المجموعة الثالثة: أدلة الإثبات

500	أدلة التدقيق.	توفير إرشادات تساعد المدقق في تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق بطريقة ملائمة (الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لإبداء الرأي في التقرير النهائي).
501	أدلة التدقيق– باعتبارات محددة لبنود مختارة.	توفير إرشادات تساعد المدقق في الحصول على أدلة إثبات ملائمة ومناسبة عند عملية التدقيق(وفقا لاعتبارات محددة في بنود مختارة مثل: وجود وحالة المخزون، الاستفسار عن الدعاوي القضائية، العرض والإفصاح)
505	المصادقات الخارجية.	توفير إرشادات تساعد المدقق في استخدام المصادقات الخارجية للحصول على أدلة الإثبات المناسبة.
510	التدقيق لأول مرة– الأرصدة الافتتاحية.	توفير إرشادات تساعد المدقق في الحصول على أدلة إثبات تتعلق بالأرصدة الافتتاحية عند التدقيق لأول مرة (عدم وجود أخطاء، السياسات المحاسبية، الإفصاح).
520	الإجراءات التحليلية.	توفير إرشادات تساعد المدقق في الحصول على أدلة إثبات ملائمة وبموثوقية عند استخدام الإجراءات التحليلية، كما تساعد في استنتاج ما غدا كانت البيانات المالية متماثلة مع فهم المدقق للمؤسسة.
530	العينات الإحصائية في التدقيق.	توفير إرشادات تساعد المدقق في دراسة العينات الإحصائية في التدقيق حتى

		يتمكن من استخدام الأسس المعقولة لاتخاذ القرار.
540	التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاح ذات العلاقة.	توفير إرشادات تساعد المدقق في الحصول على أدلة إثبات ملائمة وكافية (التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها في إطار التقارير المالية).
550	الأطراف ذات العلاقة.	توفير إرشادات تساعد المدقق في فهم العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة والمعاملات وما أذا كانت العلاقات والمعاملات قد تم معالجتها محاسبيا والإفصاح عنها بشكل مناسب.
560	الأحداث اللاحقة.	توفير إرشادات تساعد المدقق في الحصول على أدلة إثبات فيما إذا كان هناك أحداث تمت بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق، والاستجابة بالشكل المناسب عن الأحداث التي أصبحت معروفة للمدقق بعد تاريخ تقرير مدقق الحسابات من أجل القيام بتعديل التقرير.
570	استمرارية المؤسسة.	توفير إرشادات تساعد المدقق في الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة بشأن ملائمة استخدام الإدارة لفرضية استمرارية المؤسسة، الاستنتاج بناءا على أدلة الإثبات، تحديد الأثار المترتبة على تقرير المدقق.
580	التأكيدات الكتابية.	ضرورة الحصول على تأكيدات كتابية من الإدارة لدعم أدلة الإثبات الأخرى المتعلقة بالبيانات المالية.

المجموعة الرابعة: الاستفادة من عمل الأخرين (600-699)

600	اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات (بما فيها الاتصال مع مدققي عناصر تلك البيانات).	تحديد بعض الاعتبارات الخاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات مثل تحديد مدقق الحسابات للمجموعة إذ يجب عليه: الاتصال مع مدققي عناصر البيانات المالية بوضوح بشأن نطاق وتوقيت عملهم والمعلومات المالية والنتائج المتوصل إليها، الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للتدقيق.
610	استخدام عمل المدقق الداخلي.	تحديد ما إذا كان يمكن الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي وأنها مناسبة لأعمال التدقيق الخارجي.
620	استخدام عمل الخبير.	تحديد ما إذا كان مدقق الحسابات في حاجة إلى استخدام عمل الخبراء.

المجموعة الخامسة: نتائج التدقيق والتقرير (700-799)

700	تكوين الرأي وتقديم تقرير مدقق الحسابات.	تكوين رأي في البيانات المالية استنادا إلى تقييم النتائج المستخلصة من أدلة

		الإثبات التي تم الحصول عليها، والتعبير بوضوح عن هذا الرأي من خلال تقرير مكتوب.
705	تعديلات الرأي في تقرير مدقق الحسابات المستقل.	إبداء رأي واضح ومناسب في البيانات المالية وحسب الضرورة.
706	الفقرة الإيضاحية المركزة وفقرات الأمور الأخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل.	إعداد رأي مدقق الحسابات في البيانات المالية، وأن يوجه انتباه المستخدمين، وبحسب حكم المدقق من الضروري القيام بذلك، عن طريق إضافة فقرة توضيحية كطريقة من طرق الاتصال في تقرر المدقق.
710	المعلومات المقارنة– مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة.	مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة بغرض الحصول على أدلة الإثبات المناسبة لمعرفة ما إذا كانت الأرقام المقارنة بالبيانات المالية عرضت من جميع الجوانب الجوهرية، أن التقرير قد تم حسب متطلبات مسؤوليات مدقق الحسابات عن التقارير.
720	مسئولية مدقق الحسابات عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة.	الاستجابة بشكل مناسب عند وجود وثائق تتضمن بيانات مالية مدققة أو في حالة وجود تقرير المدقق يحتوي على معلومات أخرى قد تؤدي إلى التشكك في مصداقية البيانات المالية وكذلك في تقرير المدقق.

المجموعة السادسة: اعتبارات خاصة بتدقيق عناصر وبنود محددة (800–899)

800	اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية التي تعد وفقا لأطر عمل لأغراض خاصة.	التصدي بصورة مناسبة للاعتبارات الخاصة التي لها صلة بتطبيق معايير التدقيق الدولية في عملية تدقيق البيانات المالية التي أعدت وفقا لإطار مالي لأغراض خاصة (قبول عملية التدقيق؛ تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق؛ تكوين رأي وتقديم التقارير عن البيانات المالية).
805	اعتبارات خاصة بتدقيق حسابات البيانات المالية المفردة وعناصر محددة، أو الحسابات من بنود القوائم المالية.	تحديد بعض الاعتبارات لمدقق الحسابات والخاصة بتدقيق حسابات البيانات المالية المفردة وعناصر محددة أو الحسابات من بنود القوائم المالية والتي لها صلة بقبول عملية التدقيق؛ تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق؛ كيفية تكوين الرأي وتقديم التقارير عن مالي واحد.
810	تقرير مدقق الحسابات عن ملخص البيانات المالية.	تحديد ما إذا كان من المناسب أن يقبل المدقق تدقيق ملخص البيانات المالية، وإذا كان التدقيق يقدم تقريرا عن ملخص لتلك البيانات.

Source: Guide des Normes Internationales d'Audit (ISA) cncc-ire-csoec juin 2012.

ولقد تم تبويب المعايير السابقة إلى ثلاث مجموعات هي المعايير العامة (الشخصية)، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير كالموالي[1]:

1.2.2. المعايير العامة

وترتكز هذه المجموعة على الصفات الشخصية التي يجب أن يتصف بها المراجع وتتضمن هذه المجموعة الثلاث معايير الموالية:

- **معايير الكفاءة**

- تأهيل علمي وعملي كاف.

- الاستقلالية.

- بدل العناية المهنية المناسبة.

- معايير العمل الميداني

وتختص هذه المجموعة من المعايير بجمع أدلة الإثبات والأنشطة الأخرى المرتبطة بالاضطلاع الفعلي بعملية التدقيق وهي:

- التخطيط والإشراف الكاف على عملية التدقيق.

- دراسة المؤسسة والظروف البيئية التي تعمل فيها وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- جمع أدلة إثبات كافية ومناسبة.

- معايير إعداد التقرير

وترتكز هذه المجموعة على الجوانب التي يجب أن يشملها تقرير المدقق وتتضمن هذه المجموعة الأربعة معايير الموالية:

- ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة المقبولة قبولا عاما (GAAP).

- أن يوضح المدقق في تقريره الظروف التي أدت إلى عدم الاستمرار في تطبيق هذه المبادئ في السنة الحالية عما كان مطبقا في السنة السابقة.

- أن يفصح في تقريره إذا ما خلص إلى أن الإفصاح عن البيانات لم يكن كافيا إعلاميا بدرجة معقولة.

- أن يبدي رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو أن يوضح أنه لا يمكن له إبداء الرأي وأسباب ذلك.

---

[1] مراد حسين العلي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 12.

3.2. الهيئات المكلفة بإعداد معايير التدقيق الدولية

تتمثل الهيئات التي استهدفت وضع معايير التدقيق الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيقها في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ولجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC) وسيتم التطرق لهما بالتفصيل من خلال هذا المطلب على النحو الموالي:

1.3.2. الاتحاد الدولي للمحاسبين

الاتحاد الدولي للمحاسبين هو عبارة عن هيئة ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم، ويعمل اعضاء هذه الهيئة البالغين عددهم 157 لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة، يمثل أعضاء ومنتسبي الاتحاد الدولي للمحاسبين 2.5 مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة وفي القطاع العام وفي مجالات الصناعة والتجارة والمجالات الحكومية والأكاديمية.

انبثق الاتحاد من لجنة التنسيق الدولي لمهنة المحاسبة عام 1977، حيث وقع الاتفاق على تأسيس هذه المنظمة من قبل 63 منظمة مهنية من 49 دولة تمثل أكبر من نصف مليون محاسب قانوني، وقد سجل اتحاد المحاسبين الدولي كمنظمة مهنية وفقا لمواد القانون المدني السويسري في محاكم جنيف بسويسرا، كما تم توطين المكتب الإداري للاتحاد في نيويورك.[1]

من أجل تحقيق أهداف الاتحاد الدولي للمحاسبين والعمل على تعزيز المعايير المهنية وتطويرها تم إصدار دليل مهني وتقني عام 1977 ووضع برنامج مؤلف من 12 نقطة أساسية أهمها:[2]

- وضع الإرشادات لممارسة التدقيق الدولي.
- وضع دليل للسلوك المهني للتقيد به من قبل المنظمات والأعضاء.
- تطوير برامج للتعليم المستمر والتدريب المهني.
- جمع وتحليل ونشر المعلومات المتعلقة بممارسة مهنة التدقيق الخارجي بهدف رفع الفعالية.
- تنظيم وتعزيز تبادل المعلومات والمنشورات المهنية.

---

1 حسين القاضي، مأمون حمدان، (2000)، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية، الأردن، ص: 40.

2 بن أعمارة منصور، حولي محمد، (2011)، **معايير المراجعة الدولية، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة**، 14/13 ديسمبر، الجزائر، ص: 8.

2.3.2. لجنة ممارسة التدقيق الدولية

لقد اعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها؛ ويتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة التدقيق الدولية من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة التدقيق الدولية ممثلين من غير الممثلة في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتتضمن لجنة ممارسة التدقيق الدولية ابتداء من سنة 1994 أعضاء من 13 دولة، وتبدأ إجراءات العمل في لجنة ممارسة التدقيق الدولية باختيارها مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية، بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية، بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، وبعدها تقوم اللجنة بتوزيع المسودات لإبداء المنظمات الأعضاء أراءهم ومن ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب، تتلقى تلك التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت عليها بحسب قواعد الأغلبية، و عند إصدار المعيار أو البيان يحدد تاريخ سريانه و تكون لغة المعيار الإنجليزية.[1]

3. إجراءات ومنهجية مهمة التدقيق المعتمدة لأداء العمل الميداني

إجراءات التدقيق هي عبارة عن الوسيلة التي من خلالها يقوم المدقق بالتقدير والحكم الشخصي، فيختار ما يراه ضروريا من إجراءات في سبيل تحقيق الأهداف، طبقا للمعايير المقبولة والمتعارف عليها، وتتمثل إجراءات التدقيق عموما في التحقق من الأصول، التحقق من الخصوم والتحقق من المصروفات والإيرادات.

للقيام بمهمة التدقيق، من الضروري اعتماد منهج الذي يتيح للمدقق جمع الأدلة الضرورية والكافية، والتي هي الأساس الذي يمكن أن يستند عليه المدقق في رأيه على البيانات المالية. ولتحقيق ذلك، يجب أن يقوم بطريقة انتقادية وتدريجية ومنهجية وبناءة من أجل تقديم الرأي المتوقع بشأن المستندات المحاسبية والمالية. ومن هذا المنطلق، يحدد التدقيق على أنه فحص نقدي يهدف بشكل أساسي إلى التحقق من موثوقية المعلومات المقدمة من الشركات لضمان جودة المعلومات المذكورة.

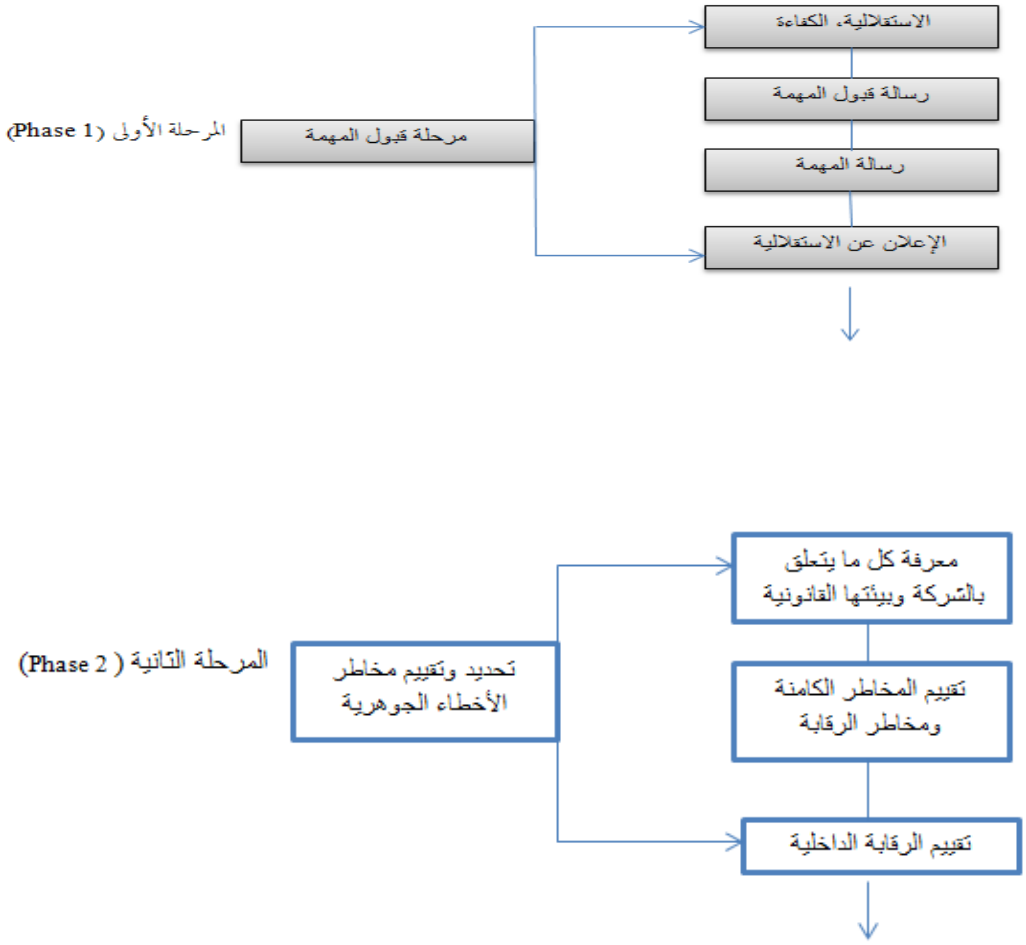
---

1 بن أعمارة منصور، حولي محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص: 9.

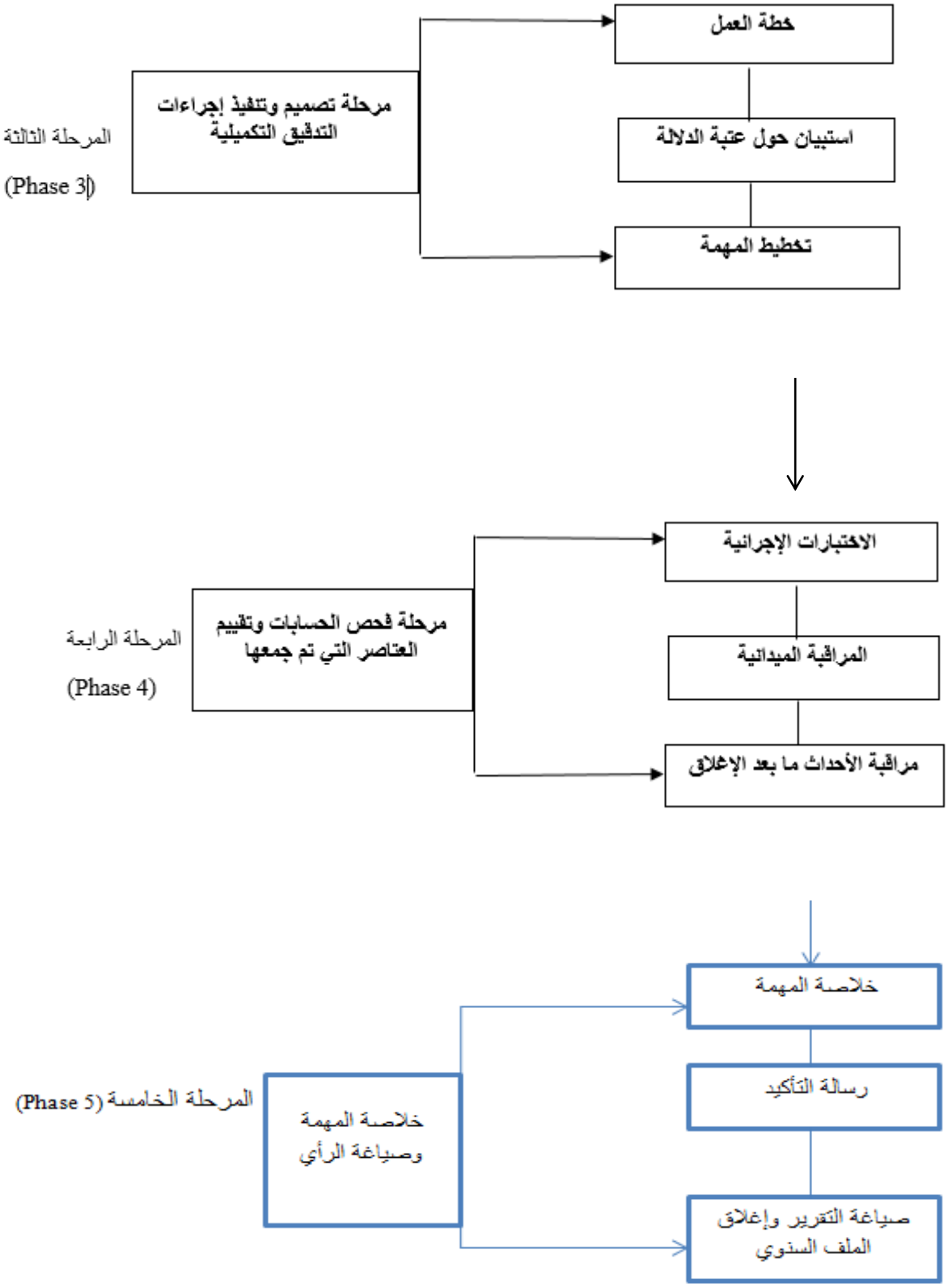
يمكن تلخيص إجراءات ومهمة التدقيق وفقًا لأحوانقاسي إفاريست [1](AHOUANGANSI Evariste, 2010) وفق مراحل كما يلي:

- مرحلة قبول المهمة.
- مرحلة تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- مرحلة تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق التكميلية.
- مرحلة فحص الحسابات وتقييم العناصر التي تم جمعها.
- مرحلة خلاصة المهمة وصياغة الرأي.

الشكل (2– 2): إجراءات ومراحل مهمة التدقيق



1 Evariste AHOUANGANSI, (2010), **Audit et revision des competes: aspects internationaux et espace**, *OHADA*, Editions Monde experts, Cotonou, p: 923.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

Evariste AHOUANGANSI, (2010), **Audit et revision des competes: aspects internationaux et espace**, *OHADA*, Editions Monde experts, Cotonou, p: 923.

1.3. المرحلة الأولى: مرحلة قبول المهمة (Phase d'acceptation de la mission)

قبل قبول مهمة التدقيق، يجب على المدقق التحقق من توافق الشركة مع المتطلبات القانونية والتنظيمية وهذا لضمان الالتزام بأحكام مدونة الأخلاقيات المهنية (احترام مبدأ الاستقلالية وغياب المحظورات أو أوجه عدم التوافق الناتجة عن الروابط المالية أو الشخصية المحتملة). ووفقًا لمعيار التدقيق الدولي ISA 220، يجب التحلي بأخلاقيات المهنة، الاستقلالية، وضبط الجودة في إطار كل مهمة تدقيق (جودة التدقيق). ولكن هل يمكن اعتبار هذه المسؤولية فعالة؟؛ وفقا لفيليبي أغاث Agathe (FILIPPI, 2011)[1]، صحيح أن مهنة التدقيق منظمة للغاية وفق نصوص وتشريعات ومعايير، لكن المقارنة بين التحديات القليلة التي تواجه مسؤولية المدقق وبين النصوص العديدة التي تنظم التزاماته تثير مسألة فعالية هذه المسؤولية.

في هذه المرحلة، سيواجه المدقق مخاطر الاستقلالية والكفاءة. وفقًا لميكول (MIKOL, 2010)[2]، قبل قبول مهمة التدقيق، يجب أن يتأكد المدقق من ثلاثة عناصر:

- المهمة لن تجعله يفقد استقلاليته أو أنه سيجد نفسه في حالة عدم توافق ما بينه وبين الأطراف المسؤولة؛
- لديه الوسائل والكفاءة اللازمة؛
- لديه الوقت اللازم.

سنتطرق لكل عنصر من العناصر المذكورة أنفا والتي على المدقق أن يلتزم بها عند قبول مهمة التدقيق بالتفصيل من خلال:

1.1.3.استقلالية المدقق والكفاءة اللازمة

تتعلق الاستقلالية بحيادة المدقق وبعده عن أي تأثيرات جانبية، وتمتعه باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية، وأن لا يكون له أي مصالح متعارضة، وأن يتجنب أي علاقات قد تبدوا أنها تفقده موضوعيته واستقلاليته عند تقديم خدماته المهنية.

من الضروري أن يكون المدقق مستقلاً كي يكون رأيه موضوعياً حقاً، فيجب أن يكون الاستقلال أولاً على مستوى العقل، وأن يكون خلال قيامه بمهمة التدقيق صادقا مع الاحترام. كما يجب أن يكون هذا الاستقلال واضحًا أيضًا على مستوى الشركة، والذي سيسمح لمدقق الحسابات بالتصرف بحرية. كل هذه الشروط لابد ان تكون قبل قرار قبول مهمة التدقيق.

---

1 Agathe FILIPPI, (2011), **L'effective de la responsabilité du CAC**, éditions Universitaires Européennes, Paris, p : 60.

2 Alain MIKOL, (2010), **Audit et Commissariat aux comptes**, éditions E-theque, France, p : 166.

لا يمكن أن يكون مدقق الحسابات للشركة:

– المديرين وزوجاتهم.

– المساهمون العينيون والمستفيدون من المنافع الخاصة.

– الأشخاص الذين يتلقون مكافآت دورية من الشركة أو مديريها بأي شكل كان، فضلاً عن أزواجهم.

وفقًا لروبرت [1](ROBERT, 2011)، فإن جميع المسؤوليات التي يتكبدها المدققون في هذا الشأن هي: المسؤولية المدنية، المسؤولية الجنائية، المسؤولية الإدارية (التي تتعلق بسلطة الأسواق المالية)، وأخيرا المسؤولية التأديبية. ومن أجل تقييم استقلاليتها وغياب عدم التوافق، يجب أن يكون المدقق قادراً على جمع المعلومات الضرورية عن الشركة محل التدقيق والمتعلقة بمختلف الحسابات، المساهمين والشركاء ، إدارة الشركة، وسياسة كبار المسؤولين التنفيذيين، الرقابة الداخلية والمعلومات المالية.

يجب على المدقق قبل قبول أي مهمة، أن يفكر فيما إذا كان لديه الكفاءة لتنفيذ المهمة والتي تتطلب المهام التي قد يقوم بها المدقق مهارات خاصة قد لا تتوفر لدى مدقق اخر. يتم تقييم الكفاءة ليس فقط على مستوى المدقق بل أيضًا على مستوى الفريق الذي ينفذ المهمة.

2.1.3. رسالة قبول المهمة (la lettre d'acceptation de mandat)

وفقًا لاهوانجانسي إفاريست [2](Evariste AHOUANGANSI, 2010)، يجب على المدقق كتابة رسالة قبول المهمة إلى الشركة لتأكيد موافقته بخصوص قبوله مهمة التدقيق للشركة وهذا بعد اقتراح ترشيحه للجمعية العامة العادية أو الجمعية العامة التأسيسية. تعكس هذه الرسالة فقط قرار قبول المهمة، لا يغطي الجوانب التنظيمية للبعثة مثل طبيعة ومدى التدخلات، أو فريق التدقيق.

3.1.3. رسالة المهمة (la lettre de mission)

لقبول المهمة الخاصة بالتدقيق، يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار معايير معينة. قد تتعلق هذه المعايير بالرقابة الداخلية والمحاسبة؛ موقف المديرين؛ كفاءة الموظفين؛ وحالات الصراع بين المديرين وباقي الأعضاء... من خلال المعلومات

---

1 Augustin ROBERT, (2011), **Responsabilité des CAC et des experts Comptables**, éditions Dalloz, Paris, p : 484.

2 Evariste AHOUANGANSI, (2010), **Audit et révision des comptes : Aspects internationaux et espace OHADA**, éditions Monde experts, Cotonou, p : 923.

والبيانات التي تم جمعها، يمكنه أن يقرر قبول المهمة، من خلال رسالة المهمة التي تشكل عقدًا بين الشركة ومكتب التدقيق (المدقق).

يحدد معيار التدقيق الدولي ISA 210 غرض ومحتوى رسالة المهمة. وفقًا لهذا المعيار، رسالة المهمة هي من أجل تسهيل سير مهمة مدقق الحسابات بسلاسة، ومن الضروري أن يحدد الأخير شروط وأحكام تدخلاته، لهذا الغرض، يجب عليه تسجيلها في رسالة المهمة. هذه الرسالة تصف شروط وأحكام المهمة (البنود والشروط) ويجب أن تتضمن وتغطي عدة نقاط مثل:

- هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق؛
- مسؤوليات المدقق.
- مسؤوليات الإدارة.
- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية.
- إشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق.
- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع.
- تخطيط وتنفيذ مهمة التدقيق؛ لكن نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق وكذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط للتدقيق وتنفيذه بشكل صحيح.
- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها.
- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة.

-يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية و التي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على الكشوف المالية.

من جهة أخرى، يجب أن تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية:

- الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء.
- الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الشركة.
- الأحكام التي يجب اتخاذها مع المدقق السابق، وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.

4.1.3. الإعلان عن الاستقلالية (Déclaration d'indépendance)

بعد الانتهاء من رسالة المهمة وقبل بدء المهمة، يجب على المدقق وفقا لأهوانجانسي إيفاريست (Evariste AHOUANGANSI, 2010)[1] أن يوقع على الاستقلالية من قبل جميع موظفيه (فرق التدقيق)، سواء داخليا أو خارجيا. ويجب أن يؤكدوا أنهم يحترمون القواعد المطبقة على ممارسة مهمة التدقيق للشركة.

بعد اتخاذ جميع هذه التدابير لضمان احترام مبادئ الاستقلال أو عدم وجود المحظورات أو عدم التوافق، قد يبدأ المدقق في مرحلة تنفيذ التخصيص، وتبدأ هذه المرحلة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

2.3. المرحلة الثانية: مرحلة تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

Phase d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives

حسب المعيار الدولي للتدقيق ISA 315 على المدقق معرفة كل ما يتعلق بالشركة والبيئة المحيطة به بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية، لتحديد وتقييم المخاطر لأن البيانات المالية قد تحتوي على بيانات غير صحيحة، قد تكون ناتجة عن الاحتيال أو الخطأ.

وفقا لبورتر بريندان؛ سيمون حون؛ أثرلي دافيد (PORTER Brendan; SIMON Jon; HATHERLY David, 2008)[2] من المفيد جداً تحديد مخاطر التدقيق أثناء مرحلة التخطيط ويتضمن هذا أولاً تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في الحسابات ثم تقييمها.

سنتطرق لكل عنصر من العناصر المكونة لمرحلة تحديد وتقييم مخاطر الانحرافات والأخطاء الجوهرية والتي على المدقق أن يلتزم بها من خلال:

1.2.3. معرفة كل ما يتعلق بالشركة ومحيطها والرقابة الداخلية

Prise de connaissance de l'entité et de son environnement y compris de son contrôle interne

قبل البدء، يجب على المدقق معرفة التقنيات أو طرق التحقيق التي يجب عليه استخدامها لجمع المعلومات، بموجب ISA 315، يجب على المدقق الحصول على كل ما يتعلق بالشركة من معلومات وبيانات وكذا المحيط المتعلق بتلك الشركة، بما في ذلك الرقابة الداخلية، من أجل تقييم المخاطر التي قد تؤثر على نزاهة البيانات، وتحديد إجراءات التدقيق ليتم تطبيقها وفقا لذلك.

---

1 Evariste AHOUANGANSI, **Op – cit**, p : 923.

2 Brendan PORTER; Jon SIMON; David HATHERLY, (2008), **Principles of external auditing**, editions John Wiley & Sons, England, p: 608.

هذا العنصر هو أحد العناصر المصممة لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، سواء من حيث المخاطر التي يتم اتخاذها في الحسابات ككل أو من المخاطر المرتبطة بالحسابات الهامة. على هذا الأساس، يمكن لفريق التدقيق عندئذ تصميم وتنفيذ أعمال التدقيق المصممة للمخاطر المحددة، وبعد معرفة المدقق لكل ما هو مرتبط بالشركة محل التدقيق وكذا محيطها، يجب عليه تقييم المخاطر الجوهرية ومخاطر الاحتيال.

تتمثل العناصر التي يجب على المدقق معرفتها من أجل الإحاطة بكل ما يتعلق بالشركة محل التدقيق أو ببيئتا في الجوانب الموالية:[1]

– **قطاع النشاط والعوامل الخارجية المتعلقة بالشركة؛** وتتمثل في ظروف السوق، البيئة التنافسية، نوع النشاط وهل هو دوري أو موسمي، الجانب التكنولوجي للمنتجات، العرض وتكلفة الإنتاج.

– **القوانين واللوائح؛** وتشمل كل ما يتعلق بمبادئ المحاسبة وكذا الخصائص المتعلقة بالنشاط، الضرائب، وسياسة الحكومة (المعونة، ومراقبة الصرف، وما إلى ذلك)، والالتزامات البيئية.

– **مبادئ المحاسبة والخصائص المتعلقة بالنشاط؛** الضرائب، وسياسة الحكومة (الإعانات)، الالتزامات البيئية.

– **المساهمة وحوكمة الشركات؛** هيكل الشركة (فروع الشركة والشركة الرئيسية)، عمليات الاستحواذ الحديثة أو المخطط لها، المساهمين، هيكل الديون، استخدام المشتقات، طريقة التعرف على الدخل، الاعتراف بالمعاملات غير العادية والمعقدة.

– **المعايير والمبادئ المحاسبية؛** التغييرات في المعايير والمبادئ المحاسبية المستخدمة، المعايير المحاسبية الهامة (الاعتراف بالدخل، الشروط العامة للبيع ...)، التحيز الإداري في اختيار وتطبيق معايير محاسبية معينة.

– **الأهداف والاستراتيجية؛** تطوير المنتجات أو الخدمات الجديدة أو أسواق جديدة، التمويل، المخاطر التشغيلية ذات الصلة (نقص الموظفين أو الخبرة، الطلب غير المتوقع، فقدان التمويل بسبب الفشل في الوفاء بالالتزامات، التنفيذ غير المكتمل للاستراتيجية).

– **الأداء المالي؛** تقييم ومراقبة الأداء، توقع مستخدمي البيانات المالية (الشركات المدرجة والشركات التي تستخدم التمويل المصرفي)، الضغوطات ما بين المساهمين أو البنوك (الامتثال للمواثيق).

---

1 Sophie BEMARD; BLASCOS Jean, (2015), **l'Incollable Contrôle Interne**, KPMG, p: 12.

في نهاية هذه المرحلة، ينبغي أن يكون المدقق قادرا على تحديد المخاطر الرئيسية والأخطاء المهمة المتعلقة بالحسابات لتأخذها بعين الاعتبار في عملية التدقيق، فمن الضروري معايرة المعلومات التي يجب الحصول عليها وتوثيق ذلك المعرفة لتكون كافية وذات صلة باحتياجات التدقيق.

يجب تنفيذ أساليب التدقيق التالية:

أساليب التدقيق: مقابلة (entretien) + الملاحظة (observation) + التفتيش والإجراءات التحليلية الأولية (inspection et procédures analytiques préliminaires).

2.2.3. تقييم المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة

لتقييم المخاطر الكامنة (الجوهرية) والمخاطر المتعلقة بالرقابة، يجوز للمدقق استخدام أدوات مثل الاستبيانات، تسمح له هذه الاستبيانات بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية والأخطاء الأخرى التي يواجهها وتقييمها.

وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ISA240، عند تخطيط وتنفيذ التدقيق، يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار المخاطر المتمثلة في أن البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية في الاحتيال. ومن هذا المنظور، يجب على المدقق أيضًا إجراء مقابلة مع الإدارة حول جوانب الاحتيال. بالإضافة إلى المقابلة، يجب عليه أيضًا إعداد استبيان حول تقييم مخاطر الانحرافات الكبيرة الناتجة عن الاحتيال.

بعد هذه الخطوة، يجب على المدقق تلخيص المخاطر التي تم تحديدها وتقييمها. بعد ذلك، يجب أن تحدد تأثير المحيط على / في الشركة على المخاطر المتوسطة أو العالية (نقاط القوة والضعف).

يتمثل أسلوب الاعتماد في رسم خرائط المخاطر الذي يتكون من تقييم كل المخاطر المحددة وفقًا لثلاث مستويات (منخفضة؛ متوسطة وعالية) باتباع معلمتين: التأثير والاحتمالية، اعتمادا على مستوى المخاطر المقررة (متوسطة أو عالية)، سيتم تحليل جودة الرقابة الداخلية من أجل الكشف عن مخاطر الاحتيال مما يساعد في منعها أو الحد منها. فقط بعد هذا التحليل يتم تحديد الإجراءات الواجب تطبيقها (ضوابط الجوهر و / أو الإجراءات الإضافية).

في مرحلة تقييم المخاطر، يجب على المدقق أيضًا تقييم سلوك وأخلاقيات المديرين. ويجوز تجميع المخاطر حسب الفئة: المخاطر الأخلاقية، مخاطر المسؤولية، المخاطر القضائية، مخاطر الشفافية والمخاطر المرتبطة بالتبعية.

في نهاية هذه المرحلة من تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، يجب على المدقق تقديم تقرير قبل تنفيذ الضوابط التي تمكنه من عرض فهمه لمحيط الشركة والتغيرات الرئيسية وتحديد وتقييم المخاطر وتوجيه أعمال التدقيق.

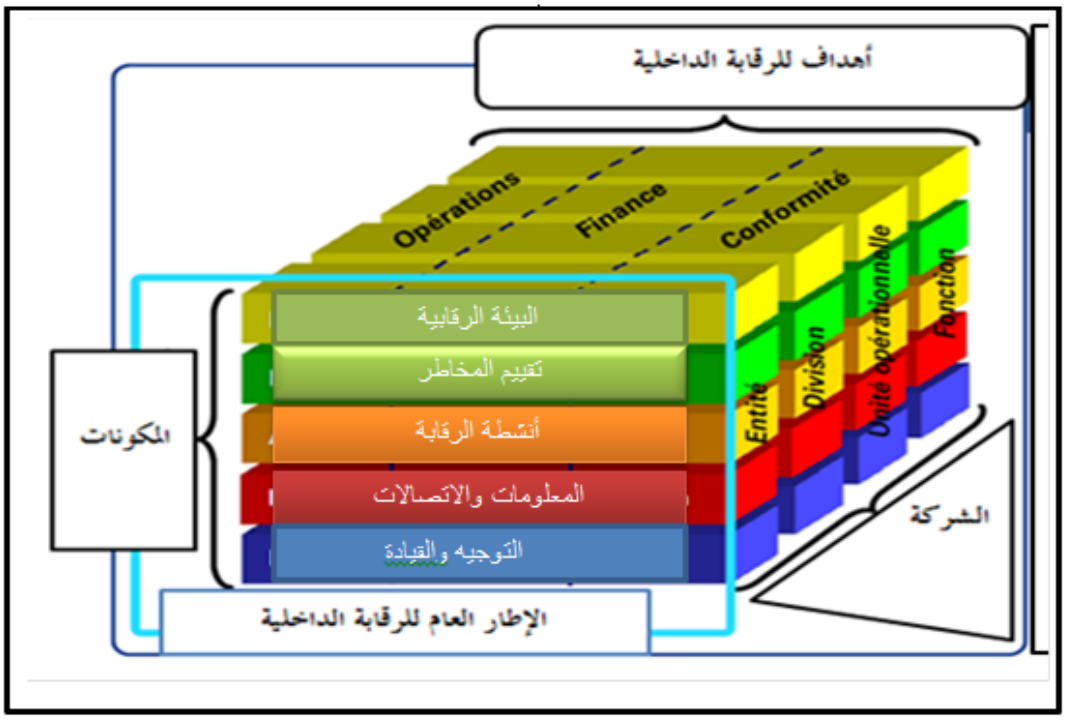
3.2.3. تقييم الرقابة الداخلية

في هذه المرحلة، يقوم المدقق بتقييم الإجراءات والنظم سواء اليدوية أو عن طريق الحاسوب، التي تستخدمها الشركة من أجل تقييم الرقابة الداخلية. والرقابة الداخلية وفقا لبرنارد وأخرون (BERNARD et al, 2010)[1]، هي مجموعة من الإجراءات / القرارات التي ينبغي مراعاتها في جميع أنشطة المنظمة.

يتم تنفيذ الرقابة الداخلية من قبل الإدارة والموظفين لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف الشركة فيما يتعلق بمصداقية المعلومات المالية والفعالية والكفاءة وامتثالها للوائح المعمول بها.

الشكل الموالي يوضح ما هي الأهداف والجهات الفاعلة في الرقابة الداخلية:

الشكل (2 – 3): الأهداف والجهات الفاعلة في الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على دليل التدقيق الخاص بمكتب التدقيق الدولي KPMG نسخة 2015.

1 Frédéric BERNARD; Rémi GAYRAUD; Laurent ROUSSEAU; Arnaud BOISSON, (2010), **Contrôle Interne**, éditions Maxima Laurent du Mesnil, Paris, p: 325.

من خلال الشكل نوضح ثلاث أهداف للرقابة الداخلية التي من شأنها تحديد وتقييم المخاطر التي قد تحول دون تحقيق الأهداف المرسومة وتحسين الرقابة الداخلية مما يساهم في التقليل من الانحرافات المحتملة؛ تتمثل تلك الأهداف في:

- ✓ إعداد / تحسين العمليات (Opératios).
- ✓ موثوقية المعلومات المالية (Finance).
- ✓ الامتثال للوائح (Conformité).

ويتمثل الإطار العام الرقابة الداخلية (Cadre du contrôle interne) كما يوضحه الشكل في الخمس مكونات الموالية:

- ✓ البيئة الرقابية (Environnement de Contrôle).
- ✓ تقييم المخاطر (Évaluation des Risques).
- ✓ أنشطة الرقابة (Activités de Contrôle).
- ✓ المعلومات والاتصالات (Information et Communication).
- ✓ التوجيه والقيادة (Pilotage)؛ وهذا يشمل النظر فيما إذا كانت الضوابط تعمل بشكل صحيح وما إذا كان يتم تعديلها مع تغير الظروف و / أو الفشل التي تم تحديدها.

تمر مرحلة تقييم الرقابة الداخلية بعدة خطوات تتمثل في:

1.3.2.3. اختبارات الإجراءات (les tests de procedures)

خلال هذه الخطوة، يتخذ المدقق قرارًا حاسمًا حول المخاطر المرتبطة بالتحكم ويثبت قدرة الإجراءات على تحييد المخاطر المرتبطة بالمحفظة بأكملها. لهذا ينفذ اختبارات الإجراءات.

وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ISA 330 (إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة)، تُستخدم الاختبارات الإجرائية لتوفير إرشادات تساعد المدقق في إجراءات تدقيق ملائمة للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة وهذا لجمع وتقييم فعالية الضوابط المصممة والمنفذة من قبل الشركة لاكتشاف أو تصحيح العيوب الهامة في التأكيدات.

ووفقًا لنفس المعيار، كلما زاد اعتماد المدقق على فعالية الرقابة الداخلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، كلما قام بتوسيع نطاق الاختبارات الإجرائية. أما فيما يتعلق بطبيعة اختبارات الإجراءات، لابد من التمييز ما بين الإجراءات التحليلية، الملاحظة الطبيعية، التفتيش، وإعادة تشغيل بعض الضوابط. كل هذا لضمان فعالية الرقابة الداخلية.

3.3. المرحلة الثالثة: مرحلة تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق التكميلية

Phase 3: Conception et mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires

خلال هذه المرحلة، من الضروري تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية، فحسب المعيار الدولي للتدقيق ISA 330 تنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية من أجل تقليل مخاطر التدقيق إلى المستوى المقبول، لذا يجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية على أساس المخاطر المحددة. تبدأ هذه الإجراءات بوضع خطة المهمة بعدها الخطوة الموالية وهي صياغة استبيان حول عتبة الدلالة وأخيرا تخطيط المهمة.

1.3.3. خطة العمل أو المهمة (Plan de mission)

وفقا لميكول ألان (MIKOL Alain, 2010)[1]، يجب على المدقق تلخيص العناصر التي تم جمعها في خلال مرحلة المعرفة العامة للشركة وبيئتها؛ مع مراعاة عناصر الرقابة الداخلية ذات الصلة بمهمة التدقيق، وتقييم مخاطر الأخطاء المادية على مستوى الحسابات ككل وعلى مستوى التأكيدات.

حسب المعيار الدولي للتدقيق ISA 300 الذي يدرس التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية؛ يجب الأخذ بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية المسائل الإضافية. وتتألف خطة عمل تدقيق الحسابات من استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة حسب المهمة وعرض برنامج عمل، وإجراءات التدقيق التي سينفذها أعضاء فريق التدقيق، وطبيعة ومدى الرقابة على أعضاء الفريق، مدى الموارد اللازمة لتحقيق المهمة.

2.3.3. استبيان حول عتبة الدلالة (Questionnaire de seuil de signification)

وفقًا لمعيار التدقيق الدولي ISA 320 تحت عنوان الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق، يحدد المدقق مستوى عتبة الدلالة على مستوى الحسابات المتخذة ككل، وفي حالات أخرى إذا كان ذلك ينطبق على عتبات المبالغ المنخفضة لفئات معينة من المعاملات، أو أرصدة معينة من الحسابات أو بعض المعلومات المقدمة في الملحق.

---

1 Alain MIKOL, (2010), **Audit et Commissariat aux comptes**, éditions E-theque, France, p : 166.

عتبة الدلالة حسب المعيار ISA 320 توفر إرشادات تساعد المدقق في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق.

ووفقا ليجون جيرار وإمريش جون بيير (LEJEUNE Gérard; EMMERICH Jean-Pierre, 2007)، يتم استخدام عتبة الدلالة لتحديد شدة المعلومات الغير صحيحة التي يمكن أن تؤثر على البيانات المالية وكذا دقة واتساق الحسابات، فعتبة الدلالة هي الأساس الذي يستند إليه المدقق في رأيه حول الأمور الكمية. إذا كانت جميع البيانات المالية موضع تساؤل. أولاً، يجب تحديد المعايير ذات الصلة لتحديد عتبة (أو حدود) الدلالة، هذه المعايير قد تكون الأرباح الحالية أو صافي الدخل أو المبيعات أو حقوق الملكية أو صافي الديون. ومع ذلك، قد تتأثر هذه المعايير بعوامل مثل هيكل حسابات الشركة، وحسابات البنود، وقطاع الأعمال في الشركة، وهيكل ملكية الشركة...

3.3.3. تخطيط المهمة (Planification de la mission)

تتمثل أهداف مرحلة التخطيط في تحديد المقاربة العامة (l'approche générale)، وإجراء تنبؤات بشأن طبيعة ومدى الموارد اللازمة لإنجاز المهمة، تحليل التجاوزات المحتملة (الوقت والرسوم)، تحديد التدابير الواجب اتخاذها لتصحيح الوضع.

4.3. المرحلة الرابعة: مرحلة فحص الحسابات وتقييم العناصر التي تم جمعها

Contrôles des comptes et évaluation des éléments collectés

الهدف من هذه المرحلة هو تنفيذ الضوابط اللازمة على التدفقات والعمليات التي تنطوي على مخاطر معينة، مع الأخذ بعين الاعتبار استنتاجات أعمال تقييم المخاطر المذكورة أعلاه. بناءً على الحكم المهني للمدقق؛ يقوم بتقييم مدى كفاية وملاءمة المعلومات التي تم جمعها من أجل الحصول على تأكيدات معقولة وأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

1.4.3. الاختبارات الإجرائية (Tests de procédures)

وفقا لمعيار التدقيق الدولي ISA 320 (الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق)، لابد من توفير إرشادات تساعد المدقق في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند التخطيط والتنفيذ للاختبارات الإجرائية.

وفقًا لمعيار التدقيق الدولي ISA 500 (أدلة التدقيق)، يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للتوصل إلى استنتاجات معقولة لإبداء الرأي في التقرير النهائي مع توفير إرشادات تساعد المدقق في تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق بطريقة ملائمة. للقيام بذلك، يستخدم تقنيات مثل الاختبارات الإجرائية، ومراقبة المواد، والتحكم في أحداث ما بعد الإغلاق.

2.4.3. المراقبة الميدانية (Le contrôle de substance)

وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ISA 330 (إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة)، الهدف الرئيسي لهذا المعيار توفير إرشادات تساعد المدقق في إجراءات تدقيق ملائمة للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ حدد المدقق مخاطر كامنة عالية تتطلب نهجًا محددًا للتدقيق، وينفذ ضوابط موضوعية تعالج هذه المخاطر على وجه التحديد. بالإضافة إلى المخاطر الكامنة؛ إذا كانت الاختبارات الإجرائية غير مرضية وكشفت عن مخاطر عالية، فإنها توسع نطاق المادة اللازمة. هذه الضوابط تسمح للمدقق للتحقق من صحة التأكيدات.

بالإضافة إلى التقنيات السابقة التي حددها معيار التدقيق الدولي ISA 330 (إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة)، ووفقًا لمعيار التدقيق الدولي ISA 505 (المصادقات الخارجية)، يجوز للمدقق أيضًا استخدام أساليب أخرى مثل التعميم (تم إرسال طلب التأكيد إلى أطراف ثالثة لتأكيد أو إبطال المعاملات التي تتم نيابةً عن الشركة)، من أجل توفير إرشادات تساعد المدقق في استخدام المصادقات الخارجية للحصول على أدلة الإثبات المناسبة، ويمكن أيضا المضي قدما من أجل التحقق من الحسابات وطلب المعلومات (يتم داخل الشركة) والتوفيق المصرفي (لضمان دقة العمليات)، والاستعراض التحليلي (مقارنة البيانات من أحداث مختلفة). تتمثل المخاطر المرتبطة بهذه الخطوة في عدم كفاية الضوابط الإضافية المحددة مع المعرفة وتقييم المخاطر.

3.4.3. مراقبة الأحداث ما بعد الإغلاق (Contrôle des évènements postérieurs à la clôture)

وفقًا معيار التدقيق الدولي ISA 560 (الأحداث اللاحقة)، بين نهاية السنة وتاريخ الموافقة على الحسابات، قد تحدث احداث أخرى لابد على المؤسسة الإفصاح عنها يشار إلى هذه الأحداث باسم الأحداث اللاحقة ويمكن التعرف على هذه الأحداث اللاحقة من خلال استبيان من أجل توفير إرشادات تساعد المدقق في الحصول على أدلة إثبات فيما إذا كان هناك أحداث تمت بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق، والاستجابة بالشكل المناسب عن الأحداث التي أصبحت معروفة للمدقق بعد تاريخ تقرير مدقق الحسابات من أجل القيام بتعديل التقرير.

5.3. المرحلة الخامسة: خلاصة المهمة وصياغة الرأي

Synthèse de la mission et rédaction du rapport définitive

بعد التحقق من الحسابات وتقييم مدى كفاية العناصر التي تم جمعها، يبدأ المدقق مرحلة خلاصة المهمة التي ستؤدي إلى صياغة تقرير نهائي، من أجل إعداد التقرير؛ يجب على المدقق التأكد من أن الرأي الذي سيبديه يأخذ بعين الاعتبار بعض الجوانب:

– تبرير التقييمات؛ وفقًا لمعيار التدقيق الدولي ISA 705 (تعديلات الرأي في تقرير مدقق الحسابات المستقل)، لابد من إبداء رأي واضح ومناسب في البيانات المالية وحسب الضرورة من طرف المدقق.

وفقا لأوبرت روبرت[1](OBERT Robert et al, 2007) التقرير هو تتويجا لعمل المدقق لذا عليه أن يقدم استجابة دقيقة قدر الإمكان لإكمال المهمة، يعد المدقق تقريره ويغلق الملف السنوي. ومع ذلك، يجب مراجعة التصحيحات التي قامت بها الشركة. وفقًا لمعيار التدقيق الدولي ISA 700 (تكوين الرأي وتقديم تقرير مدقق الحسابات)، يتم تكوين رأي في البيانات المالية استنادا إلى تقييم النتائج المستخلصة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، ويكون التعبير بوضوح عن هذا الرأي من خلال تقرير مكتوب. يجب أن يعبر تقرير المدقق بوضوح عن رأيه في البيانات المالية، وأساس رأيه، وإطار الإبلاغ المالي المعمول به.

كجزء من مهمة التدقيق، يجب على الإدارة تزويد المدقق بجميع المستندات والمعلومات لتمكينه من التعبير عن رأيه. ووفقًا لمعيار التدقيق الدولي ISA 580 (التأكيدات الكتابية)، لابد من ضرورة حصول المدقق على تأكيدات كتابية من الإدارة لدعم أدلة الإثبات الأخرى المتعلقة بالبيانات المالية، كما يجب أن يكون لدى المدقق خطاب تأكيد. وخطاب التأكيد وفقا لميكول ألان (MIKOL Alain, 2010)[2] هو أسلوب لجمع الأدلة عندما لا يمكن للمدقق استخدام تقنيات التحكم الأخرى أو عندما يحتاج إلى استكمالها مع بيانات رسمية.

يعد احترام هذه الخطوة أمرًا ضروريًا، لأن المخاطر المرتبطة بهذه الخطوة هي مخاطر عدم احترام المعايير المهنية الأمر الذي لا يسمح بالتعبير عن رأي فني محايد. ومع ذلك، فإن مرحلة إبداء الرأي لها العديد من القيود ونقاط الضعف المتأصلة من مهمة التدقيق نفسها لأنها تشكل عملية مستمرة وتراكمية، ولكن لما يمكن تقييم المخاطر في أي مرحلة من مراحل المهمة ويمكن تعديل العمل المخطط له في البداية. والامتثال للنصوص التشريعية أو التنظيمية أو المهنية سيكون بالضرورة رأي فني محايد.

باختصار، يمكن تلخيص المراحل الخمس لإجراءات التدقيق في النقاط الموالية:

– في مرحلة قبول المهمة، يجب على المدقق اتخاذ الإجراءات اللازمة لتقليل مخاطر استقلاليته وموارده ومهاراته وهذا لضمان المهمة التي يتوقعها.

---

1 Robert OBERT ; MAIRESSE Marie-pierre, (2007), DSCG 4 Comptabilité et audit: Manuel et applications, éditions Dunod, Paris, p: 569.

2 Alain MIKOL, (2010), OP – Cit, p: 166.

– تعتبر مرحلة تحديد وتقييم مخاطر وجود أخطاء جوهرية وتقييم الرقابة الداخلية من الأمور الأساسية، فالتقدير الجيد لهذه الخطوات يجعل من الممكن تصميم خطة مهمة التدقيق وبرنامج العمل بشكل صحيح، وبالتالي الحد قدر الإمكان من مخاطر عدم الاكتشاف.

– إن مرحلة تدقيق الحسابات وتقييم العناصر التي تم جمعها، هي خطوة المعالجة التي تسمح للمدقق بإكمال تقييمه لبعض العناصر الأساسية ومناطق المخاطر التي تم تحديدها مسبقًا وعدم التعامل معها بصرامة من خلال الرقابة الداخلية.

– في مرحلة التوليف (الخلاصة) الخاصة بفريق التدقيق قبل صياغة التقرير النهائي، يجب على المدقق التأكد من تنفيذ خطة المهمة وبرنامج العمل بشكل صحيح وتطبيق جميع الإجراءات المطلوبة، وضمان إبداء رأي مناسب.

– في مرحلة صياغة الرأي وإعداد التقرير، التقرير هو تتويجا لعمل المدقق لذا عليه أن يقدم استجابة دقيقة قدر الإمكان لإكمال المهمة، فيعد المدقق تقريره ويغلق الملف السنوي. ومع ذلك، يجب مراجعة التصحيحات التي قامت بها الشركة، ويتم تكوين رأي في البيانات المالية استنادا إلى تقييم النتائج المستخلصة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، ويكون التعبير بوضوح عن هذا الرأي من خلال تقرير مكتوب.

خلاصة

على الرغم من أن التدقيق الذي يعود تاريخه إلى فترة قديمة جداً، وله أصوله في الحضارات القديمة، كان محل تركيز للمنظرين والباحثين، إلا أن جودة التدقيق لم تكن محل اهتمام إلا خلال فترة قريبة جدا (فترة الثمانينات). وقد حدد دي أنجلوا (DeAngelo, 1981) الذي يعد من أشهر الباحثين في مسألة جودة التدقيق بأنها: الاحتمال المشترك الذي سيحصل عليه المدقق من خلال اكتشاف عمليات الاحتيال والمخالفات في الحسابات وإيصالها في نفس الوقت إلى الأطراف المعنية. هاتان الخاصيتان أساسيتان لضمان جودة التدقيق، وتستندان إلى مفهومي كفاءة واستقلالية المدققين.

الخاصية الأولى (اكتشاف عمليات الاحتيال)؛ تتوافق مع التمكن من تقنيات التدقيق المختلفة المنفذة، في حين أن الخاصية الثانية (إيصال مختلف عمليات الاحتيال المكتشفة إلى الأطراف المعنية)؛ تتوافق مع القدرة على تحديد حالات الاحتيال والغش وإيصالها إلى مختلف أصحاب المصلحة في الشركة.

طبقا للمعايير المقبولة والمتعارف عليها، تتمثل إجراءات التدقيق عموما في التحقق من الأصول، التحقق من الخصوم والتحقق من المصروفات والإيرادات. للقيام بمهمة التدقيق، من الضروري اعتماد منهج الذي يتيح للمدقق جمع الأدلة الضرورية والكافية، والتي هي الأساس الذي يمكن أن يستند عليه المدقق في رأيه على البيانات المالية. ولتحقيق ذلك، يجب أن يقوم بطريقة انتقادية وتدريجية ومنهجية وبناءة من أجل تقديم الرأي المتوقع بشأن المستندات المحاسبية والمالية. ومن هذا المنطلق، يحدد التدقيق على أنه فحص نقدي يهدف بشكل أساسي إلى التحقق من موثوقية المعلومات المقدمة من الشركات لضمان جودة المعلومات المذكورة.

الفصل الثالث: ممارسة محافظة الحسابات

(التدقيق القانوني) في الجزائر كآلية حوكمية

للشركات

تمهيد

حوكمة الشركات هي مجموعة من الآليات لحماية مساهمي الأقلية وهذا لضمان حصولهم على عائد مناسب لاستثماراتهم (Shleifer et Vishny, 1997)، وفي هذا السياق وكجزء من هذا التعريف، يكون دور المعلومات المالية مهمًا؛ نظرًا لأنها الوثائق الرئيسية المتاحة للمساهمين. من أجل ضمان جودة المعلومات المالية، تلزم الشركات المدققين بالحصول على وثائق محاسبية ذات جودة (جودة التدقيق).

التدقيق القانوني هي آلية مراقبة للحد من تكاليف الصراع والوكالة. لذلك، يعود الاهتمام بموضوع التدقيق إلى الدور الفعال والرئيسي الذي يؤديه في المراقبة ضد مختلف المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها. فوظيفة التدقيق لها أثر كبير في تقييم المخاطر وتخفيض معدلات حصولها من خلال تحليل التقارير التي تعتبر حوصلة هذه الوظيفة، والتي تعطي القدرة على التنبؤ وقياس وتحليل مختلف المخاطر.

ولاشك أن ظهور ما يعرف مؤخرا بمخاطر التدقيق وما ينتج عنها من ازدياد المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة وازدياد حالات الغش وارتكاب الأخطاء والمخالفات سبب وجيه للعمل على تطوير وظيفة التدقيق ومختلف المعايير المهنية الخاصة بها، وهذا ما أدى بالهيئات والمنظمات الإقليمية والدولية المختصة في هذا المجال إلى العمل على تطوير معايير التدقيق والتقليل من فروقاتها فيما بين الدول من خلال إصدار ما يعرف بالمعايير الدولية للتدقيق.

والجزائر كغيرها من الدول عملت على محاولة التوحيد سواء في مجال المحاسبة او التدقيق فاعتماد معايير المحاسبة الدولية ابتداء من سنة 2010 بعد إصلاح نظامها المحاسبي، ثم إدخال إصلاحات على مهنة التدقيق من خلال وضع ما يعرف بمعايير التدقيق الجزائرية اعتمادا على المعايير الدولية للتدقيق.

من خلال هذا الفصل يتم دراسة واقع مهنة التدقيق القانوني في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية كآلية حوكمية من خلال ثلاثة محاور:

- جودة التدقيق القانوني وآليات حوكمة الشركات؛
- مخاطر التدقيق المتعلقة بمحافظ الحسابات للبيانات المالية: المقاربة على أساس المخاطر؛
- التطورات التي طرأت على واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية.

1. جودة التدقيق القانوني وآليات حوكمة الشركات

الفضائح المالية الأخيرة خلال سنة 2002 نتيجة عديد المشاكل؛ يعود سببها إلى النقص في الاهتمام بآليات الحوكمة بصفة خاصة، أيضا التلاعبات المحاسبية من طرف المسيرين فهم في غياب الآليات الحوكمية (لجنة التدقيق؛ مجلس الإدارة الكفء؛ التدقيق الداخلي) يتمتعون بقوة التأثير والسلطة لتغيير الحسابات كوضع مالي مفيد لهم، ويستفيدون بشكل خاص من الوضع المواتي لعدم تناسق المعلومات. مع هذه التلاعبات المحاسبية، تفقد الحسابات المالية مصداقيتها وموثوقيتها المطلوبة.

من هنا يبدو تدخّل سلطة إشرافيه مستقلة وذات كفاءة مفيدًا لضمان مصداقية المعلومات المنتجة، ولإتاحة الفرصة لمستخدمي تلك المعلومات للوثوق بالبيانات المحاسبية المبلغ عنها (Carassus et Cormier, 2003)[1]، تلك السلطة تتمثل في التدقيق القانوني (محافظ الحسابات). والتدقيق القانوني إحدى آليات حوكمة الشركات (O' Sullivan, Diacon, 1999; Yeoh et Jubb, 2001)[2] الهدف الرئيسي لآلية التدقيق القانوني هو ضمان موثوقية البيانات المحاسبية والمالية المفصح عنها. كما أنه يساعد على التقليل من لا تماثل المعلومات التي تكمن وراء العلاقة بين مختلف المتعاملين والشركاء، وحل نزاعات الوكالة التي تعتبر عائقا رئيسيا أمام تطوير واستدامة الأعمال التجارية، وتخفيض التكاليف (Jensen, Meckling, 1976; Anderson et al, 1993; Charreaux, 1997; Yeoh et Jubb, 2001)[3] . الغرض من هذا الجزء هو دراسة تأثير بعض آليات حوكمة الشركات على جودة التدقيق القانوني، إذ تنشأ علاقة إيجابية بين استقلالية المدقق وجودة التدقيق.

---

1 Carassus. D; Cormier. D, (2003), **Normes et pratiques de l'audit externe légal en matière de prévention et de détection de la fraude**, Comptabilité - Contrôle - Audit, 9(1), p – p : 171-188.

2 O'Sullivan. N, Diacon. S.R, (1999), **Internal and external governance mechanisms: evidence from the UK insurance industry**, Corporate Governance: An International Review, 7(4), p – p: 363-373.

- Yeoh E, Jubb C.A, (2001), **Governance and audit quality: is there an association?** http://accounting.rutgers.edu/raw/aaa/audit/midyear/02midyear/papers/yeoh&jubb.htm.

3 Jensen, Meckling, **Theory of the firm: managerial behaviour, agency costs and ownership structure**, Op – Cit, p – p: 305-360.

- Anderson.D, Francis.J.R, Stokes.D.J, (1993), **Auditing, director ships and the demand for monitoring**, Journal of Accounting & Public Policy, 12(4), p – p: 353-375.

- G. CHARREAUX, **Le gouvernement des entreprises : Corporate Governance, théories et faits**, Op – Cit.

1.1. جودة التدقيق القانوني وآليات الحوكمة: الإطار النظري

حسب عديد المنظرين والباحثين؛ جودة المعلومات المالية والبيانات المحاسبية المفصح عنها ترتبط ارتباطا وثيقا بجودة التدقيق القانوني الخارجي (Becker et al, 1998) [1]، ومع ذلك، فقد ركزت دراسات قليلة جداً على البحث في العلاقة بين الطلب على جودة التدقيق القانوني وآليات حوكمة الشركات الأخرى (Yeoh et Jubb, 2001; Velury et al, 2003)[2]، في ضوء الدراسات السابقة، التدقيق القانوني ألية حوكمية تتداخل مع الآليات الأخرى لحوكمة الشركات (O'Sullivan NOEL, 2000; Yeoh et Jubb, 2001; Velury et al 2003; Kane et Velury, 2004; Fernández et Arrondo, 2005)[3]

عرف دي أنجلوا (DeAngelo, 1981)[4] جودة التدقيق بأنها احتمال اكتشاف المدقق لجميع الأخطاء سواء عفوية أو متعمدة في البيانات المالية (االكفاءة) مع ضرورة الكشف عن تلك الأخطاء وإبداء رأي فني محايد (الاستقلالية).

وبالتالي، فإن الكفاءة والاستقلالية هما خاصيتان أساسيتان يمكن استخدامهما لتحديد جودة خدمة التدقيق المقدمة. ووفقاً لما ذكره فلينت (Flint, 1988)؛ يجب أن يكون لدى المدقق الكفء دراية وتدريب ومؤهلات وخبرات كافية للقيام بمهمة التدقيق.

---

1 Becker CONNIE; Mark DEFOND; James JIAMBALVO; Subramanyam KR. **The Effect of Audit Quality on Earnings Management**, (1998), Contemporary accounting research**,** p-p: 1- 24.

2 Yeoh E, Jubb C.A, Op-cit.

- Velury U, Reisch, J. T, & O'reilly D. M, (2003), **Institutional ownership and the selection of industry specialist auditors**, Review of Quantitative Finance and Accounting, 21(1), p-p :35-48.

3 O'Sullivan NOEL, (2000), **The impact of board composition and ownership on audit quality: evidence from large UK companies**. The British Accounting Review, 32, 4, p-p : 397-414.

- Yeoh E; Jubb C, (2001), **Governance and audit quality: is there an association?**, University of Melbourne, Department of Accounting.

- Velury U, Reisch J. T; O'reilly D. M, (2003), **Institutional ownership and the selection of industry specialist auditors**, Review of Quantitative Finance and Accounting, 21(1), p-p : 35-48.

- Kane G. D; Velury U, (2004), **The role of institutional ownership in the market for auditing services: an empirical investigation**, Journal of Business Research, 57(9), 976-983.

- Fernández C; Arrondo R, (2005), **Alternative internal controls as substitutes of the board of directors**, Corporate governance: an international review, 13(6), p-p: 856-866.

4 DeAngelo Linda Elizabeth, (1981), **Auditor size and audit quality**, Journal of accounting and economics, 3, 3, p-p: 183-199.

– أما استقلالية المدقق، وحسب أنتل (Antle,1984)[1]، فإنه من غير الممكن تأكيد استقلالية كاملة للمدقق، ولكن اعتمادا على استراتيجيته وحالة السوق دون الإضرار بمصالح المساهمين أو التواطؤ مع المديرين. وترتبط استقلالية المدقق بعلاقة هذا الأخير مع الشركة محل التدقيق وإدارتها (Lee et al, 1993)[2].

2.1. التدقيق القانوني في ظل التشريعات الجزائرية

توجد عدة مصطلحات للتدقيق القانوني؛ مثال ذلك المراجعة الخارجية أو المراجعة القانونية أو التدقيق المالي أو محافظة الحسابات. نقترح الإبقاء على تعريف عام جدا لهذا المفهوم، هو الفحص المنهجي من قبل شخص مستقل ومختص يضمن صحة العناصر التي يجب عليه التدقيق فيها، والتحقق من مطابقة معاملة هذه الحقائق مع القواعد، وكذا معايير وإجراءات نظام الرقابة الداخلية، بهدف التعبير عن رأي منطقي فني محايد (;Collins, 1991 Valin).

فيما يتعلق بتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، المدقق القانوني (CAC) والذي قد يكون شخصًا طبيعيًا أو شخصًا اعتباريًا، هو محترف لديه مهمة التصديق القانوني للتدقيق وفقًا للأحكام القانونية والتنظيمية المعمول بها.[3] لحماية أموال المؤسسة من السرقة وحماية الادخار العام للمساهمين، فإن المشرع نظم نظام الرقابة فهي إما داخلية تمارسها الجمعية العامة للمساهمين وكذا مجلس المراقبة إذا ما كانت المؤسسة تقوم على وجود مجلس مديرين، وقد تكون الرقابة خارجية يقوم بها محافظ حسابات في حالة التدقيق القانوني أو خبرة قضائية من طرف خبير محاسبي في حالة نزاعات ومخالفات.

إن محافظة الحسابات نظمها المشرع الجزائري في شركات المساهمة ما بين المواد 715 مكرر 4 إلى 715 مكرر 14 من القانون التجاري الجزائري،[4] كما أن المشرع ألزم تعيين محافظ حسابات في شركة المسؤولية المحدودة منذ 2005 بمقتضى قانون المالية التكميلي لسنة 2005 بشرط توفر قدر معين من رأسمال الشركة[5].

---

1 Antle R, (1984), **Auditor independence**. Journal of accounting research, p-p: 1-20.

2 Lee R. C, Feinbaum R. L., & Ambros V, (1993), **The C. elegans heterochronic gene lin-4 encodes small RNAs with antisense complementarity to lin-14**. cell, 75(5), p-p: 843-854.

3 Article 22 de la loi N°10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaires aux comptes et de comptable agrée.

4 القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4– 14، الجمهورية الجزائرية، 2007، ص– ص: 188– 191.

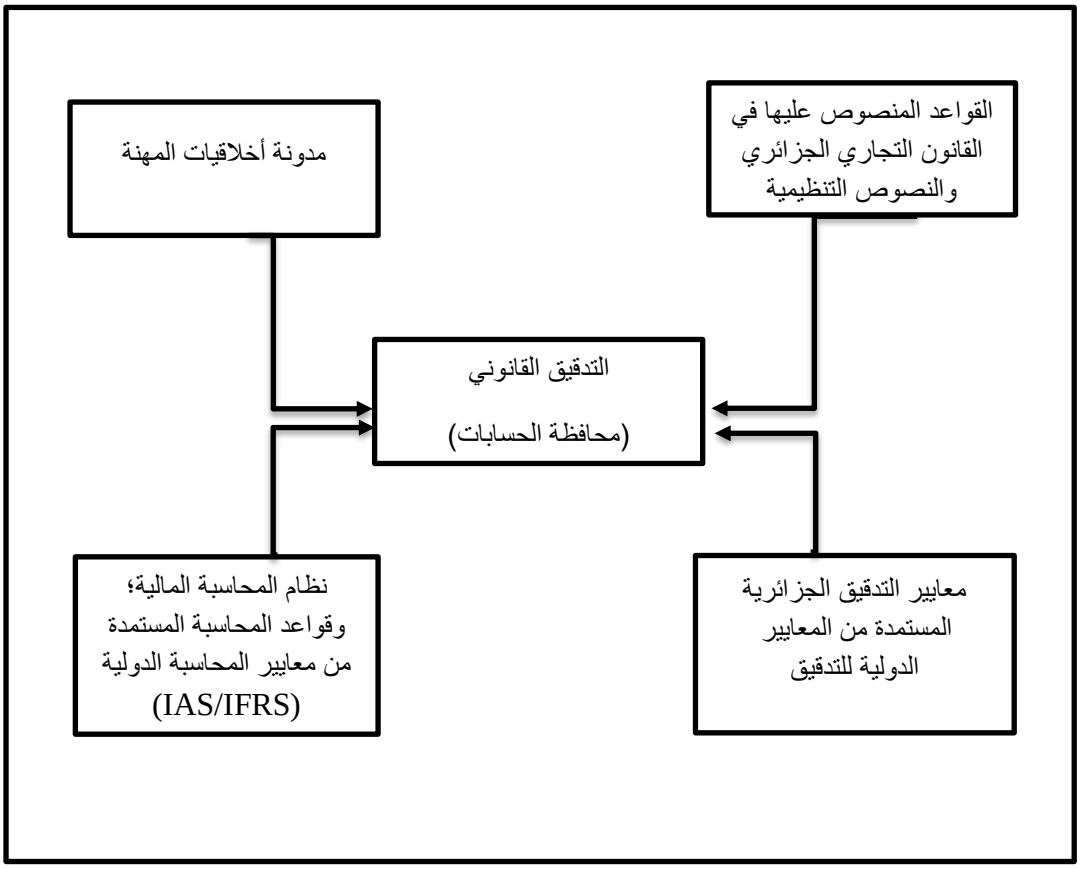
5 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 52، أمر رقم 05 – 05 مؤرخ في 18 جمادى الثانية عام 1426 الموافق 25 يوليو سنة 2005، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005.

كما ينص نفس القانون على التعيين الإلزامي لمحافظ الحسابات (المدقق القانوني) في جميع الشركات التجارية بغض النظر عن شكلها؛ إذا تجاوز رأس المال أو معدل الدوران خلال ثلاثة أعوام متتالية مبلغًا محددًا بأمر من وزير المالية.

يعين المدقق القانوني من قبل الجمعية العامة للشركة محل التدقيق، لمدة ثلاث سنوات (3) قابلة للتجديد مرة واحدة. بالإضافة إلى ذلك، يتميز وضع المدقق القانوني الجزائري بوجود نظام صارم للغاية، يهدف إلى خلق بيئة قانونية ومالية تحمي استقلالية هذا الأخير.

من خلال ما سبق؛ يؤدي المدقق مهمته وفقا للنصوص التنظيمية والمهنية. التي تساعد وتؤكد على صحة ودقة الحسابات المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية النافذة. على وجه التحديد، يتم تأطير ممارسة التدقيق على النحو التالي:

الشكل رقم (3–1): المتطلبات القانونية الرئيسية لممارسة التدقيق القانوني في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الإطار النظري

الجزائر كغيرها من الدول عملت على اعتماد معايير التدقيق ابتداء من سنة 2010 بعد إصلاح نظامها المحاسبي باعتماد معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، وذلك بإدخال إصلاحات على مهنة التدقيق وإصدار ما يعرف بمعايير التدقيق الجزائرية على عدة مراحل ابتداءا من سنة 2010 حيث:

– تم صدور القانون 10-01 في جوان 2010، والذي تضمن إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة وزارة المالية لتنظيم ومتابعة المهنة؛[1]

– المرسوم التنفيذي رقم 11-74 في 13 ربيع الأول 1432 الموافق 16 فيفري 2011 يحدد الشروط والأحكام الانتقالية الخاصة بتنظيم الاختبار النهائي للحصول على خبير محاسبي؛[2]

– المرسوم التنفيذي رقم 11–73 في 13 ربيع الأول 1432 الموافق 16 فيفري 2011، بشأن تحديد شروط ممارسة مهمة مساعد محافظ الحسابات؛[3]

– المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الصادر في 23 جمادى الثانية 1432 الموافق 26 ماي 2011 تأسيس معايير تقارير المدقق، شروط وأحكام نقلها؛[4]

– كما صدر القرار رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 والذي حدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛[5]

– صدور المقرر رقم 02 في 04 فيفري 2016 تضمن وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق تتمثل في كل من المعيار 210 (اتفاق حول أحكام مهنة التدقيق)، المعيار 505 (التأكيدات الخارجية)، المعيار 560 (الأحداث اللاحقة)، المعيار 580 (التصريحات الكتابية)؛[6]

---

1 LOI N° 10-01 RELATIVE AUX PROFESSIONS D'EXPERT COMPTABLE, DE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET DE COMPTABLE AGREE.

2 DECRET EXECUTIF N° 11-74 DU 13 RABIE EL AOUEL 1432 CORRESPONDANT AU 16 FEVRIER 2011 FIXANT LES CONDITIONS ET LES MODALITES D'ORGANISATION, A TITRE TRANSITOIRE, DE L'EXAMEN FINAL EN VUE DE L'OBTENTION DU TITRE D'EXPERT-COMPTABLE.

3 DECRET EXECUTIF N° 11-73 DU 13 RABIE EL AOUEL 1432 CORRESPONDANT AU 16 FEVRIER 2011 FIXANT LES MODALITES D'EXERCICE DE LA MISSION DE CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES.

4 DECRET EXECUTIF N° 11-202 DU 23 JOUMADA ETHANIA 1432 CORRESPONDANT AU 26 MAI 2011 FIXANT LES NORMES DES RAPPORTS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES, LES MODALITÉS ET DÉLAIS DE LEUR TRANSMISSION.

5 Arrêté n°30 du 24 juin 2013 fixant le contenu des Normes des rapports du Commissaires aux Comptes (version (version en arabe et en français).

6 Décision n°002 du 04 février 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit d'Audit (NAA 210 - 505 - 560 - 580).

– صدور المقرر رقم 150 في اكتوبر 2016 تضمن المجموعة الثانية من معايير التدقيق الجزائرية والتي شملت كل من المعيار 300 (تخطيط تدقيق القوائم المالية)، المعيار 500 (أدلة الاثبات)، المعيار 510 (مهام التدقيق الأولية)، المعيار 700 (تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للقوائم المالية).[1]

– وأخيرا صدور المقرر رقم 23 في 15 مارس 2017 والمتضمن لأربعة معايير جزائرية أخرى للتدقيق وهي المعيار 520 (الإجراءات التحليلية)، المعيار 570 (استمرارية الاستغلال)، المعيار 610 (استخدام أعمال المدققين الداخليين)، والمعيار 620 (استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق).[2]

وبهذا يكون قد تم وضع 12 معيار جزائري لمهنة التدقيق في شكل ترسانة من القوانين إبتداءا من سنة 2010 إلى غاية يومنا هذا. هذه المعايير جاءت لتدويل ممارسة مهنة التدقيق.

يعد محافظ حسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته؛ مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات المؤسسات والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى من القانون رقم 91- 08.[3]

طبقا للمادة 06 من القانون 91- 08 المؤرخ في27 أفريل 1991 يجب أن تتوفر في محافظ الحسابات الشروط الآتية:

– الجنسية جزائرية.

– التمتع بكل الحقوق المدنية.

– أن لا يكون قد صدر بشأنه حكم ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف.

– توفر الشهادات المشترطة في القانون.

– تأدية اليمين والذي يحمل عبارة "أقسم بالله الذي لا إله إلا هو أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي، وأكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المحترف الشريف ".

---

1 Décision n°150 du 11 octobre 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 300 - 500 - 510 - 700).

2 Décision n°23 du 15 mars 2017 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (520 - 570 - 610 - 620).

3 القانون رقم 91-08، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق 27 أبريل 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، السنة 28، ص: 657.

– التسجيل في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات حيث تقدم طلبات التسجيل إلى مجلس المنظمة الوطنية الذي يجتمع مرة كل ثلاث أشهر على الأقل، يدرس المجلس الطلبات في الاجتماع الأول الذي يلي عملية التسجيل، وبعد أربعة أشهر من التسجيل يعتبر صاحب الطلب مسجل قانونا في المنظمة الوطنية ما لم يصل الرد قبل ذلك.

يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الأتية:[1]

– يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسة والهيئات المنصوص عليها في نهاية السنة.

– يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين.

– يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

– يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.

هذه المهام عبارة عن فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير.

يترتب عن المهمة اعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ او بدون تحفظ عن انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة المبرر قانونا.

تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها، وتدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن بعد وكالتين تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد ثلاث سنوات.

---

1 LOI N° 10-01 RELATIVE AUX PROFESSIONS D'EXPERT COMPTABLE, DE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET DE COMPTABLE AGREE .

عندما تعين مؤسسة محافظة حسابات كمحافظ حسابات لدى مؤسسة أو هيئة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول المنظمة الوطنية محافظا أو محافظي حسابات يعملون باسمها. ولا يمكن هؤلاء الأشخاص أن يمارسوا مهنتهم بصفة شريك أو مشترك أو أجير إلا في مؤسسة واحدة.[1]

يمنع محافظ الحسابات مما يأتي:[2]

– ان يقوم برقابة مؤسسات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات.

– ان يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير محاسبي قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها.

– أن يشغل منصبا مأجورا في مؤسسة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد وكالته.

وتتمثل حقوق محافظ الحسابات فيما يلي:

-يمكن محافظي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للمؤسسة أو الهيئة دون نقلها، ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة والأعوان المأمورين في المؤسسة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات أن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة؛[3]

– يمكن محافظي الحسابات أن يطلبوا من القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر المؤسسة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة؛[4]

– يقدم القائمون بالإدارة في المؤسسات كل سداسي على الأقل لمحافظي الحسابات جدولا للمحاسبة معد حسب مخطط الموازنة والوثائق الحسابية التي ينص عليها القانون؛[5]

– يعلم محافظ الحسابات في حالة عرقلة ممارسة مهمته كتابة الأجهزة الإدارية قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛[6]

---

1 القانون 10/ 01، المادة 32، مرجع سبق ذكره، ص: 8.

2 القانون 10/ 01، المادة 34، مرجع سبق ذكره، ص: 8.

3 القانون 10/ 01، مرجع سبق ذكره، المادة 35، ص: 8.

4 القانون 10/ 01، مرجع سبق ذكره، المادة 36، ص: 8.

5 القانون 10/ 01، مرجع سبق ذكره، المادة 37، ص: 8.

6 القانون 10/ 01، مرجع سبق ذكره، المادة 38، ص: 8.

– يحدد محافظ الحسابات بكل حرية كيفيات ومدى ومهمته في الرقابة مع مراعاة الالتزام بمقاييس التفتيش والواجبات المهنية؛[1]

– يستدعى محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة 45 يوما على الأكثر قبل انعقاده، كما يستدعي أيضا إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري؛[2]

– يمكن تعيين محافظي الحسابات بصفة محافظين للحصص طبقا للأحكام القانونية المعمول بها؛[3]

– يمكن محافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم على حسابهم تحت مسؤوليتهم أن يستعينوا بكل خبير مهني أخر؛[4]

– يحضر محافظو الحسابات الجمعيات العامة عندما تنعقد للمداولة على أساس تقرير أعده هؤلاء المحافظون ولهم الحق في تناول الكلمة في الجمعية ارتباطا بتأدية مهمتهم؛[5]

– تحدد الجمعية العامة للمساهمين بالاتفاق مع محافظ أو محافظي الحسابات أتعاب محافظي الحسابات طبقا للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية في إطار التشريع المعمول به ولا يمكن أن يتلقى محافظو الحسابات فضلا على الأتعاب أي اجر أو امتياز تحت أي شكل كان؛[6]

– يعد محافظو الحسابات مسؤولين تجاه المؤسسة أو الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم ويتحملون بالتضامن سواء اتجاه المؤسسة أو الهيئة أو تجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة احكام القانون ولا يتبرؤون من مسؤولياتهم فيما يخص المخالفات التي لم يشتركوا فيها إلا إذا برهنوا على أنهم قاموا بالمتطلبات العادية لمهمتهم وأنهم أعلنوا وادانوا هذه المخالفات في مجلس الإدارة وإن لم تتم معالجة ذلك بصفة ملائمة في الجمعية العامة الأقرب انعقادا بعد اعلامهم بذلك؛[7]

---

1 القانون 10/ 01، مرجع سبق ذكره، المادة 39، ص: 8.

2 القانون 10/ 01، مرجع سبق ذكره، المادة 40، ص: 8.

3 القانون 10/ 01، مرجع سبق ذكره، المادة 41، ص: 9.

4 القانون 10/ 01، مرجع سبق ذكره، المادة 42، ص: 9.

5 القانون 10/ 01، مرجع سبق ذكره، المادة 43، ص: 9.

6 القانون 10/ 01، مرجع سبق ذكره، المادة 44، ص: 9.

7 القانون 10/ 01، مرجع سبق ذكره، المادة 45، ص: 9.

– يمكن محافظ الحسابات ان يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه ان يحترم اشعارا مسبقا مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة، ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية.[1]

2. المقاربة على أساس المخاطر كمدخل حديث لممارسة محافظة الحسابات

تطورت مهنة التدقيق مع تطور الشركات من خلال كبر حجمها وتعقد وظائفها، ومن بين الأفكار التي ظهرت في مهنة التدقيق كانت استراتيجية التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، إلا أن هذه الاستراتيجية لم ترى النور ولم يتم تطبيقها في الجزائر لغاية الآن، ومن هنا جاءت هذه الدراسة للتعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه الاستراتيجية؛ فتزايد المخاطر التي تتعرض لها الشركات يؤثر على قدرة الشركة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية.

على الرغم من اختلاف طبيعة أعمال الشركات وتفاوتها، فإن مخاطر الأعمال تتحدد في هذه الشركات بشكل متشابه إلى حد ما، باعتبار أن الأسباب التي تعمل على منع الشركة من تحقيق أهدافها متشابهة، وهذه المخاطر تكمن في بيئة الأعمال والعمليات التشغيلية والمراقبة. الأمر الذي يتطلب من المدقق أن يدرك ويتفهم عمل الشركة، وذلك في إطار أوسع من الموضوعات التقليدية، بمعنى أن على المدقق أن يقوم بعمليات تحليل وتقييم لطبيعة العمليات التشغيلية للشركة للوصول إلى استنتاجات واستخلاصات تتعلق بفعالية واستمرارية هذه العمليات التشغيلية وذلك من خلال استخدام العديد من الأساليب والتقنيات (Lemon et al, 2000).

وحيث أن هدف المدقق القانوني هو ابداء رأي مستقل وصحيح بشأن دقة البيانات المالية عن طريق الحد من المخاطر المختلفة، فيجب اختيار نهج إدارة المخاطر. قبل تحديد هذه الطرق والتوصية بها على أفضل وجه من أجل دراستنا، سيتم تحديد مفهوم المخاطر (مفهوم التدقيق القائم على مخاطر الأعمال)، أهداف إدارة (تسيير) المخاطر المتعلقة بالتدقيق القانوني للبيانات المالية حتى لا يكون رأي سيئ على المعلومات المحاسبية والمالية.

1.2. مفهوم التدقيق القائم على مخاطر الأعمال

على الرغم من اختلاف طبيعة أعمال الشركات وتفاوتها، فإن مخاطر الأعمال تتحدد في هذه الشركات بشكل متشابه إلى حد ما، باعتبار أن الأسباب التي تعمل على منع الشركة من تحقيق أهدافها متشابهة، وهذه المخاطر تكمن في بيئة الأعمال والعمليات التشغيلية والمراقبة.

---

1 القانون 10/ 01، مرجع سبق ذكره، المادة 46، ص: 9.

هدف المدقق هو تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها سواء كان بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى الإقرار، من خلال فهم الشركة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية، ومن ثم توفير أساس لتصميم وتنفيذ استجابات للمخاطر المقدرة للتحريف الجوهري.

يتطلب من المدقق أن يدرك ويتفهم عمل الشركة، وذلك في إطار أوسع من الموضوعات التقليدية، بمعنى أن على المدقق أن يقوم بعمليات تحليل وتقييم لطبيعة العمليات التشغيلية للشركة للوصول إلى استنتاجات واستخلاصات تتعلق بفعالية واستمرارية هذه العمليات التشغيلية وذلك من خلال استخدام العديد من الأساليب والتقنيات.[1]

لفهم طبيعة مخاطر الأعمال بشكل وافٍ، لابد من تقديم عرض لمفهوم المخاطر بشكل عام، وفيما يلي عرض لأهم التعريفات التي تطرقت لهذا المفهوم:

قدمت لجنة التنظيم المصرفي وإدارة المخاطر التابعة لهيئة قطاع المصارف في الولايات المتحدة الأمريكية (Financial Services Roundtable) تعريفاً للمخاطر على أنها: احتمال حصول الخسارة إما بشكل مباشر من خلال خسائر في نتائج الأعمال أو خسائر في رأس المال، أو بشكل غير مباشر من خلال وجود قيود تحد من القدرة على الاستمرار في تقديم الأعمال وممارسة النشاطات من جهة، وتحد من القدرة على استغلال الفرص المتاحة في بيئة الاعمال من جهة أخرى.[2]

عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (Institute of Internal Auditor) المخاطر: هو مفهوم يستخدم لقياس حالات عدم التأكد في عمليات التشغيل والتي تؤثر على قدرة الشركة في تحقيق أهدافها ويمكن أن يكون الأثر إيجابيا أو سلبياً، فإذا كان الأثر سلبياً، يطلق عليه خطر (Risk) وإذا كان إيجابيا يطلق عليه فرص (Opportunités) .[3]

يعرف بارثلمي وأخرون (BARTHELEMY et al, 2004) المخاطر على أنها مجموعة من الأحداث المتزامنة والمتلازمة التي يكون حدوثها غير مؤكد والذي تؤثر على أهداف الشركة. يتميز بمقياسين احتمال الحدوث والتأثير. وفقا لهذا المفهوم، فإن الخطر حدث مستقبلي يمكن أن يؤثر على أهداف الشركة.

---

1 Lemon, W. M., Tatum, K. W., & Turley, W. S. (2000). **Developments in the audit methodologies of large accounting firms. London**, UK: ABG Professional Information.

2 The Financial Services Roundtable, (1999), **Building principle in Risk Management for U.S. Commercial Bank :** Report of the Subcommittee and Working Group on Risk Management Principles, P: 5.

3 David McNamee, (1998), **Business risk assessment**. Institute of Internal Auditors, p – p: 7- 9.

حسب معيار التدقيق الدولي (ISA 315)[1] خطر الأعمال؛ هو الخطر الناتج عن حالات مهمة أو أحداث أو ظروف أو تصرفات أو تقاعس، والتي قد تؤثر بشكل سلبي على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها، أو الخطر الناتج عن وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.

عرف المعيار الدولي للتدقيق (ISA 400)[2] مخاطر التدقيق على أنها: المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية.

2.2. أهداف إدارة (تسيير) المخاطر المتعلقة بالتدقيق القانوني للبيانات المالية

يتمثل هدف المدقق القانوني CAC (commissaire aux comptes) في إبداء رأي حول الحسابات مع تدنية مخاطر التدقيق للحصول على تأكيد معقول. وتدنية مخاطر التدقيق لا يقتصر على إدارة مخاطر عدم الاكتشاف ولكن أيضًا المخاطر الأخرى المرتبطة بقبول المهمة. إدارة مخاطر سوف تسمح بما يلي:

- تحقيق الهدف في إصدار رأي فني مستقل؛
- عدم التشكيك في مسؤوليات المدقق؛
- تجنب الإجراءات الجنائية أو المدنية أو التأديبية؛
- الحفاظ على العلاقة الطيبة مع العملاء.

3.2. أنواع مخاطر التدقيق المتعلقة بالتدقيق القانوني للبيانات المالية

تعد مخاطر التدقيق من العناصر التي يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار، سواء عند تخطيط عملية التدقيق، او عند تجميع أدلة الاثبات وتقييمها، وعلى المدقق أن يتفادى أي احتمال يوقعه في تلك المخاطر، وأن يخفضها إلى الحد الأدنى الممكن، وذلك ببذل العناية المهنية المناسبة مع تطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها.

حسب معيار التدقيق الدولي (ISA 315) تتكون مخاطر التدقيق من ثلاثة مكونات هي: المخاطر الملازمة (المتأصلة)، مخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف.

---

1 المعيار الدولي للتدقيق 315 (ISA 315): تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلا ل فهم المؤسسة وبيئتها.

2 المعيار الدولي للتدقيق 400 (ISA 400): تقدير المخاطر والرقابة الداخلية.

كما يواجه المدقق منذ قبول مهمة التدقيق مخاطر يمكن تصنيفها في فئتين، تتكون الفئة الأولى من المخاطر المرتبطة مباشرة بالمهمة نفسها والتي تشكل المخاطر الداخلية (مخاطر التدقيق: المخاطر الملازمة (المتأصلة)، مخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف)؛ الفئة الثانية وهي المخاطر الخارجية (مخاطر الأخطاء الجوهرية).

1.3.2. المخاطر الداخلية

تتعلق المخاطر الداخلية بكل ما يتعلق بالمدقق وبيئته بغض النظر عن مخاطر الشركة ويمكن توضيحها من خلال:

1.1.3.2. المخاطر المتعلقة بمرحلة القبول (Les risques liés à la phase d'acceptation)

قبل قبول مهمة ما، يظل المدقق معرضًا لمخاطر الاستقلالية والكفاءة ومخاطر المتعلقة بالوسائل سنتطرق لها بالتفصيل كما يلي:

– مخاطر الاستقلالية (Les risques d'indépendance)؛ يجب على المدقق أن يصدر رأيًا جيدًا بشأن البيانات المالية وأن يحترم شروط استقلاليته. يعين من قبل الجمعية العامة التأسيسية AGC (Assemblée Générale Constitutive) أو الجمعية العامة العادية AGO (Assemblée générale Ordinaire) بناء على اقتراح من المديرين، لذا قد يخضع المدقق القانوني لضغوط من المرجح أن يشكك في الرأي الذي حصل عليه عند تنفيذ الإجراءات المهنية. ووفقاً لمدونة أخلاقيات مهنة المدقق، يجب أن يكون المدقق مستقلاً عن الشخص أو الشركة الذي أستدعي لتدقيق الحسابات وللتصديق عليها.

يتميز استقلال المدقق القانوني على وجه الخصوص من خلال الممارسة الحرة في الواقع والمظهر، من حيث السلطات والصلاحيات المخولة له بموجب القانون. والاستقلال هو حالة شخص لا يعتمد على أي شخص من الناحية المادية والأخلاقية والفكرية. فيكون المدقق القانوني مستقل إذا كان بإمكانه إصدار أحكام موضوعية وفنية وخالية من أي تأثير.

– مخاطر الكفاءة (Les risques de compétence)؛ نظرًا لتنوع الأنشطة التجارية، قد تتطلب مهمة التدقيق القانوني مهارات خاصة لا يمتلكها المدقق بالضرورة والمتمثلة في نقص الخبرة من حيث نشاط الشركة محل التدقيق. كما هناك أيضا مخاطر متعلقة بمكتب التدقيق (فريق المدقق) مثلا؛ ليس لديه كل الموارد اللازمة لإنجاز المهمة أو أن هناك نقصا في كفاءة الموارد المتاحة. بالتالي الكفاءة على مستويين: مستوى المدقق وفريقة ومستوى الموارد.

ووفقاً لقانون الأمن المالي LSF (Loi de Sécurité Financière, 2003)، فإن المدقق القانوني الذي لم يعمل كمدقق قانوني لمدة 3 سنوات، مطلوب منه الخضوع لتدريب محدد قبل قبول مهمة التصديق. يبين لنا هذا القانون مدى أهمية الكفاءة أو الخبرة في القيام بمهمة التدقيق القانوني. وفقا للمعهد الدولي للمحاسبين IFAC (International Federation of

Accountants)[1]، يجب على المحاسب المحترف توفير الخدمات المهنية بالمهارة والرعاية والاجتهاد ، وهو مطلوب للحفاظ على مستوى ثابت من المعرفة والمهارة المهنية لدعم توقعات العميل.

– المخاطر المتعلقة بالوسائل (Les risques de moyens)؛ وفقًا لباتيد (BATUDE,1997)[2]، فإن المدقق ليس ملزماً بالكشف عن جميع المخاطر التي من شأنها أن تفسد الحسابات التي يشهد على صدقها، لكنه ملزم بتنفيذ العناية الواجبة التي توفرها المعايير المهنية. يلتزم المدقق بالالتزام بالوسائل؛ أي أنه ملزم بالقيام بمهمته بالكفاءة والعناية اللازمة ولا يمكن إلقاء اللوم عليه لعدم كشفه عن الغش في الشركة.

فترتبط المخاطر المتعلقة بالوسائل بالمسؤولية المدنية للمدقق.لا يتم التشكيك في هذه المسئولية إلا إذا استطاع طرف ثالث أن يثبت أن المدقق لم ينفذ جميع الوسائل وأن عدم التنفيذ قد تسبب بأضرار. باختصار، لا تنحصر مسؤولية المدقق إلا في الحالات التالية:

– خطأ في أداء مهمة التدقيق القانوني؛

– الأضرار التي لحقت بطرف ثالث؛

– صلة سببية بين الضرر المتسبب به والخطأ الذي ارتكبه المدقق.

2.1.3.2. المخاطر المتعلقة بمرحلة التنفيذ: مخاطر عدم الاكتشاف (les risques de non détection)

يتم تعريف مخاطر عدم الاكتشاف من خلال ISA 200 [3] على أنها المخاطر المرتبطة بفشل المدقق في الكشف عن الأخطاء الجوهرية (anomalie significative). وهي المخاطر الناتجة عن احتمال عدم تمكن الاختبارات الجوهرية والإجراءات التحليلية من اكتشاف الأخطاء والتحريفات المادية التي قد تقع سواء كانت هذه الأخطاء والتحريفات مادية بصورة منفردة أو في مجموعها تصبح مادية على مستوى بند معين أو نشاط ما.

حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق ISA800 تعريف مخاطر الاكتشاف بأنها تلك المخاطر التي تنتج عن عدم قدرة إجراءات التدقيق الجوهرية على اكتشاف المعلومات الخاطئة في رصيد حساب معين أو مجموعة من المعاملات والتي قد تكون جوهرية، منفردة أو عندما تجتمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو مجموعة أخرى.

---

1 IFAC, (2004), International Standards on Auditing (ISA), p : 43.
http://www.ifac.org/fr/auditing-assurance/about-iaasb consulté le 16/10/2017.

2 BATUDE Danièle, (1997), **l'audit comptable et financier**, éditions Fernand Nathan, Paris, p : 128.

3 المعيار الدولي للتدقيق 200 (ISA 200): الأهداف العامة لعمل المدقق المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.

يمكن للمدقق التحكم في خطر الاكتشاف إذ يستطيع بناء على تقييمه لخطر الرقابة والخطر الحتمي أن يخفض خطر الاكتشاف إلى أقل مستوى ممكن عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة، ويكون الخطر هنا في أن الاختبارات التحليلية تخفق في اكتشاف تحريف مهم، إذا ما اختير تحليل خطأ أو طبق بطريقة خطأ، أو إذا اختيرت عينة غير ملائمة أو غير كافية، وإذا ما كان المدقق متخصصا فإنه يمكنه من تقليل مخاطر عدم الاكتشاف إلى أدنى مستوى ممكن[1]. تتمثل مخاطر عدم الاكتشاف في:

– **مخاطر عدم اكتمال المعرفة؛** وفقًا لبيغ بينوا (PIGE Bénoît, 2009)[2]، فإن معرفة الشركة تتضمن فهمًا للبيئة (المحيط) التي تقع فيها بالإضافة إلى تحديد خصوصيات الشركة، ويتم استخدام هذه المعرفة لتحديد المخاطر الرئيسية التي تخضع لها الشركة. قد تنشأ هذه المخاطر من ضعف المعرفة بقطاع الأعمال، الوضع الاقتصادي، الوضع التنظيمي للشركة، السياسة الاستراتيجية، وأخيرا التنافسية.

– **مخاطر عدم تحديد جميع الأخطاء الجوهرية؛** يواجه المدقق أثناء قيامه بمهمة التدقيق، مخاطر عدم تحديد جميع مخاطر الأخطاء الجوهرية. قد يكون هذا الخطر بسبب نقص المعرفة أو رغبة الشركة في إخفاء الأخطاء أو بقصد الاحتيال. هذا هو السبب في أن المدقق لديه التزام بالوسائل لأنه يجب عليه تنفيذ كل الاحتياطات اللازمة للكشف عن هذه الحالات الشاذة. خلاف ذلك، قد تكون مسؤوليته موضع تساؤل.

– **مخاطر عدم ملاءمة الإجراءات المصممة لتحديد وتقييم المخاطر؛** بعد خطوة الاعتراف بمخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها، يجب على المدقق تكييف خطة عمل وبرنامج عمل مناسبين يتوافقان مع خصائص الشركة المحددة وتقييم مخاطرها. ومن ثم فهو يواجه خطر الارتباط والاكتمال المرتبط بتعريف وتنفيذ العناصر المذكورة أعلاه.

– **مخاطر عدم احترام المعايير المهنية وعدم احترام المنهج الذي لا يسمح بالتعبير عن رأي فني متحيز؛** على المدقق معرفة ما إذا كانت الشركة التزمت بكل المبادئ والمعايير المحاسبية المنصوص عليها مثلا النظام المحاسبي المالي SCF (système comptable financier) بموجب القانون 07- 11(la loi 07-11 du 25/11/2007) [3]، من خلال الجريدة الرسمية

---

[1] معاذ طاهر صالح المقطري، (2011)، **أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة – دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الرابع، ص: 418.

[2] Bénoît PIGE, (2001), **Audit et Contrôle interne**, éditions EMS, Paris, p : 319.

[3] Définies par la loi 07-11, le décret 08-156, la loi de finances complémentaire (LFC) pour 2009, l'arrêté du Ministre des finances.

للجمهورية الجزائرية [1],(JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE, N° 74, 2007)

تكملها النصوص التنظيمية بما في ذلك المرسوم المؤرخ 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى وعرض البيانات المالية والمصطلحات وقواعد تشغيل الحسابات،

تتضمن طرق التقييم جميع بنود الميزانية (الأصول والخصوم والنفقات والدخل)، وتستند هذه الأساليب إلى معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS). (المعايير الدولية للمحاسبة / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.[2]

بالإضافة إلى نظام المحاسبة المالي، هناك نصوص أخرى تتناول مهنة المدقق القانوني مثل القانون الخاص بالشركات التجارية وتجميع الحسابات والقانون التجاري ... وبالإضافة إلى هذه الترتيبات أو النصوص الإقليمية، يخضع مدققي الحسابات القانونيين دوليا وفقا لمعايير الاتحاد الدولي للمحاسبين والمعايير الجزائرية للتدقيق وبعض النصوص المتعلقة بأخلاقيات مهنة مدقق الحسابات القانونية. تتناول هذه النصوص والمعايير جميع جوانب محافظة الحسابات، بما في ذلك إجراءات إصدار الرأي بشأن البيانات المالية، لذا يجب أن يضمن المدقق القانوني الالتزام بهذه القواعد لضمان جودة وفعالية عمله، وكذلك لتجنب الإجراءات التأديبية من قبل هذه الهيئات.

2.3.2. المخاطر الخارجية (مخاطر الأخطاء الجوهرية) RAS : Risque d'Anomalies Significatives

بالإضافة إلى المخاطر الداخلية، يتعرض المدقق لمخاطر الشركة. وتسمى مخاطر الأخطاء الجوهرية المتمثلة في (المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة).

1.2.3.2. المخاطر الملازمة (المتأصلة)

وتعرف بأنها المخاطر المرتبطة بطبيعة العنصر أو النشاط فهناك احتمال وقوع انحراف مادي في هذا العنصر أو النشاط، وهناك احتمال وقوع عدة انحرافات بحيث لو جمعت مع بعضها البعض ستشكل انحراف مادي، وأسباب ذلك عادة ضعف الرقابة أو عدم وجودها، وترتبط بطبيعة الشركة وبيئتها، ومن هذه البنود النقدية بأنواعها ومن الأنشطة المخزون السلعي.

هي المخاطر العامة التي تواجهها الشركة والتي يمكن لها أن تمنع حدوثها بدون استعمال نظام الرقابة الداخلية، من هذه المخاطر التضخم، الأزمات الاقتصادية، وغيرها.

---

1 JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE, J.O N° 74 du 25 novembre 2007 - Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

2 Décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n°07-11.

2.2.3.2. مخاطر الرقابة

وهو الخطر الناتج عن احتمال عدم تمكن أنظمة الرقابة الداخلية من منع أو اكتشاف الأخطاء والتحريفات المادية التي قد تقع سواء كانت هذه الأخطاء والتحريفات مادية بصورة منفردة أو في مجموعها تصبح مادية على مستوى بند معين أو نشاط ما، ولأن المدقق يعتمد على نظام الرقابة الداخلية بشكل كبير فعليه أن يأخذ هذا النوع من المخاطر بعين الاعتبار.

يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية المصمم، ومدى كفاءته وتحديد نقاط ضعفه من ناحية، والقيام باختبارات الالتزام من ناحية أخرى، للتأكد من مدى التزام التطبيق العملي لنظام الرقابة الداخلية الموضوعة، التي يتم الحكم على مدى الاعتماد عليها، وتبرز أهمية التخصص المهني للمدقق في تحديد اختبارات الالتزام إذ أنها توفر الدراية بأماكن الأخطاء غير المتعمدة وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها، ويكون لديه صورة متكاملة عن نظام الرقابة الداخلية الأكثر إحكاما، وبذلك تكون اختبارات الالتزام التي يحددها المدقق أكثر كفاءة في الحكم على نظام الرقابة الداخلية.[1]

من أجل الكشف والتقليل عن مخاطر الرقابة، من المهم إنشاء جهاز رقابة داخلي. ولكن هذا الجهاز يمكن أن يثبت أنه غير موثوق به. وستؤدي العيوب الموجودة في الإجراءات الموضوعة إلى حدوث مخاطر أو مخاطر متبقية تتعلق بالرقابة، ومما سبق فمخاطر الرقابة هي المخاطر التي من شأنها أن تمنع أو تكتشف وجود أخطاء مادية بواسطة الرقابة الداخلية وبالتالي لا يتم تصحيحها في الوقت المناسب. وفقا لميكول ألان (MIKOL Alain , 2010)[2] ، فإن خطر الرقابة يرجع إلى ضعف إجراءات الرقابة الداخلية. كأمثلة على مخاطر السيطرة، لدينا:

-المخاطر المتعلقة بعدم الامتثال للنصوص التنظيمية؛

- المخاطر المتعلقة بفصل الوظائف.

3. التطورات التي طرأت على واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية

ترتبط نوعية التدقيق بعدة معايير منها كفاءة المدقق، استقلاليته، كفاءة مساعديه، العمولات التي يتلقاها وكذلك القوانين التي تسير المهنة. فالجزائر من خلال ادراج معايير التدقيق تهدف الى تحسين نوعية التدقيق واعطاء مصداقية اكثر لهذه المهنة. الا ان القوانين لوحدها لا تكفي لتحقيق هذه الاهداف بل يجب التأكد من تطبيقها من طرف مكاتب التدقيق.

من خلال هذا الجزء سيم التطرق لكل من معايير التدقيق الجزائرية وأوجه التقارب مع معايير التدقيق الدولية؛ متطلبات

1 معاذ طاهر صالح المقطري، مرجع سبق ذكره، ص: 418.

2 Alain MIKOL, (2010), **Audit et Commissariat aux comptes**, éditions E-theque, France, p : 166.

وآفاق تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر وأخيرا واقع ممارسة مهنة التدقيق القانوني في الجزائر.

1.3. معايير التدقيق الجزائرية وأوجه التقارب مع معايير التدقيق الدولية

يمثل الهدف الأساسي من إصدار معايير التدقيق الدولية وجود مستويات وإرشادات مهنية للتدقيق المالي وما يرتبط به من خدمات، قابلة للتطبيق على المستوى العالمي، تمثل هذه المعايير إطارا متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية، ولا تحرم أي دولة في العالم من إصدار معايير تدقيق محلية خاصة بها تتناسب مع البيئة المالية والاقتصادية لذلك البلد.

في الجزائر؛ هناك اهتمام بمعايير التدقيق الدولية من طرف المنظمات والهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق من خلال إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA (Normes d'Audit Algériennes)، تستهدف تدقيق القوائم المالية في جميع أشكال مهمة التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية، وهي معايير تأخذ بعين الاعتبار معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

منذ منتصف عام 2011، قامت الهيئات المكلفة بصياغة معايير التدقيق الجزائرية، في شكل اتفاقات وطنية، تستند بشكل كبير إلى المعايير الدولية للتدقيق، مع تكييفها إلى جزائرية لبعض الأحكام والإبقاء على الأساسيات للحفاظ على جذورها الدولية، في إطار قرارات وزارة المالية، وفي هذا الإطار، تم نشر أول أربعة معايير في 4 فيفري 2016 (210 / 505 / 560 / 580)[1]، وبعدها نشرت في 11 أكتوبر 2016 ثاني أربعة معايير (300 / 500 / 510 / 700)[2]، وفي 15 مارس 2017 ثالث أربعة معايير (520 / 570 / 610/ 620)[3]، وحسب معايير التصنيف الخاص بمعايير التدقيق الدولية تصنف المعايير الجزائرية للتدقيق إلى الأجزاء الموالية:

---

1 Décision n°002 du 04 février 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 210 - 505 - 560 - 580).

2 Décision n°150 du 11 octobre 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 300 - 500 - 510 - 700).

3 Décision n°23 du 15 mars 2017 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (520 - 570 - 610 - 620).

الجزء الأول: المبادئ العامة والمسؤوليات

من حيث المبادئ العامة والمسؤوليات، تم إصدار المعيار الجزائري NAA 210 تحت عنوان اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق[1]، بالموازاة مع معيار التدقيق الدولي ISA 210 أما بقية المعايير المتعلقة بالمبادئ العامة والمسؤوليات لم يتم تبنيها بعد.

– يعالج المعيار الجزائري للتدقيق NAA 210 واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الاشخاص القائمين على الحكم في الشركة وحول أحكام مهمة التدقيق.

– يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدفقات المتكررة أو تدفقات الكيانات الصغيرة.

– لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا امثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة. ويقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

الجزء الثاني: تقييم المخاطر ومواجهة المخاطر المقيمة

قامت وزارة المالية من خلال مجلس المحاسبة الوطني بتطبيق معيار NAA 300 تحت عنوان تخطيط الكشوف المالية من أجل التخطيط لتدقيق البيانات المالية، استحوذت هذه المواصفة القياسية على محتوى ISA 300، وتتم قراءة المعيار الجزائري للتدقيق 300 على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 200 (الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق من خلال المعايير الجزائرية للتدقيق).

يدرس المعيار الجزائري للتدقيق 300[2]؛ التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية ويخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة. تعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخدها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

يستوجب تخطيط التدقيق إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة؛ وعرض برنامج عمل. يفيد التخطيط الملائم تدقيق الكشوف المالية، حيث يساعد المدقق، في هذا النحو، على:

– الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة للتدقيق؛

– التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب؛

---

1 Décision n°002 du 04 février 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit, (NAA 210).

2 Décision n°150 du 11 octobre 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 300).

– التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة؛

كما أن التخطيط الملائم يساعد المدقق في:

– اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة، ذوي المستوى المناسب من القدرات والكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة، مع التوجيه الصحيح للمهام؛

– التسيير والإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ومراجعة أعمالهم؛

– تنسيق الأعمال المنجزة من طرف مدققي العناصر المشكلة للمجمع والخبراء، إن أمكن ذلك.

التخطيط هو عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة / او مرتبطة بنهاية التدقيق السابق ويتواصل طوال المهمة إلى غاية الانتهاء من التدقيق الجاري. تتضمن هذه العملية الحاجة إلى اعتبار بعض المسائل، حتى قبل تحديد وتقييم المدقق لمخاطر الاختلالات المعتبرة، مثل:

– الإجراءات التحليلية التي يتعين وضعها حيز التنفيذ كإجراءات تقييم المخاطر.

– التعرف العام للإطار التنظيمي والقانوني الذي يخضع له الكيان وكيفية مطابقة هذا الأخير له.

– تحديد الاعتبارية.

– مشاركة الخبراء.

– إنجاز إجراءات أخرى لتقييم المخاطر.

كما تضمن هذا المعيار تخطيط مهمة التدقيق، استراتيجية التدقيق، برنامج العمل، التعديلات المدرجة في استراتيجية التدقيق وبرنامج العمل.

الجزء الثالث: الحصول على الأدلة

من حيث الحصول على الأدلة، تم تبني وإصدار سبعة معايير مستوحاة من معايير ISA وهي:

✓ **العناصر المقنعة (NAA 500)**[1]؛ يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

---

1 Décision n°150 du 11 octobre 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit, (NAA 500).

– العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه وتتضمن: المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود، المحاسبة القاعدية (الموازنة، دفتر الأستاذ، دفتر اليومية...)؛ والوثائق الإثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيان التحويل...)؛ والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة. أما المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات؛ التأكيدات الخارجية؛ تقارير المحللين؛ معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين؛ دليل المراقبة الداخلية وكل المعلومات المتاحة والتي تمكنه من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين.

– العناصر المقنعة ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره، وهي تراكمية في طبيعتها، إذ يتم جمعها أساسا عن طريق أداء إجراءات أثناء التدقيق. لكن يمكنها أن تتضمن كذلك معلومات يتم التحصل عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة أو عن أعمال خبراء معنيين من طرف الإدارة.

– يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

✓ **التأكيدات الخارجية (NAA 505)**[1]؛ يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

– هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

– التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر.

– طلب تأكيد مستعجل (تأكيد ايجابي) هو طلب من خلاله يكون "الغير" مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة.

-طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي) هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

يجب على المدقق، عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي، الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد، الأمر الذي يتطلب لاسيما:

---

1 Décision n°002 du 04 février 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 505).

– تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر.

– اختيار "الغير" المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسؤول الذي، وفقا للمدقق، على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها والتي تسمح بالحصول على التأكيد.

– تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو جهة المعنيين مع والتي تنص على وجوب توجيه الردود إلى المدقق مباشرة.

– مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.

✓ **مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية (NAA 510)**[1]؛ يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.

– تتضمن الأرصدة الافتتاحية المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل: الطرق المحاسبية في عرض السنوات السابقة: الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.

– مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها: لم تكن موضوع تدقيق؛ أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

✓ **الإجراءات التحليلية (NAA 520)**[2] ؛ يعالج هذا المعيار: – استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛ إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرّف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر) والتي يعالجها المعيار 315 بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدى كردَ على تلك المخاطر.

الإجراءات التحليلية؛ هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات. تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية

---

1 Décision n°150 du 11 octobre 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 510).

2 Décision n°23 du 15 mars 2017 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (520).

للكيان أو لكيانات مشابهة، وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تمَ استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة.

عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فانه يقدَر ضرورة استكمال إجراءات التدقيق التي أداها بـ:

- طلب معلومات من الإدارة وجمع عناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها.
- وضع إجراءات تدقيق أخرى تعتبر ضرورية بالنظر إلى الظروف.

أما التأكيدات الضمنية فتقدم أدلة أقل إثباتا مقارنة بالتأكيدات المستعجلة ويستوجب على المدقق أن لا يستعمل هذه التأكيدات إلا عند اجتماع كل الشروط التالية:

- إذا قدر المدقق أن خطر وجود انحرافات معتبرة ضعيف وحصل على أدلة مثبتة كافية وملائمة حول فعالية تسيير المراقبة ذات الصلة بالتأكيد المعني.
- إذا احتوت الأدلة الخاضعة لإجراءات التأكيد الضمني على عدد كبير من أرصدة الحسابات والعمليات أو على شروط قليلة الأهمية ومنسجمة.
- إذا كانت نسبة الفارق متوقعة وجد متدنية.
- إذا كان المدقق يجهل الظروف أو الحالات التي أدت بالمرسل إليهم إلى إهمال طلبات التأكيد الضمني.

تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها، يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أو إلزامية الحصول على أدلة مثبتة مكملة.

يمكن للمدقق عند تقييم نتائج كل طلب تأكيد خارجي تصنيف النتائج وفق الأصناف التالية:

- رد من "الغير" المؤهل يتضمن تأكيد المعلومات المقدمة أو المعلومات المطلوبة دون وجود فوارق.
- الرد يعتبر غير موثوق.
- عدم الرد.
- رد يحمل فوارق.

يساعد تقييم المدقق، مع الأخذ بعين الاعتبار كل إجراءات التدقيق المنجزة في جهات أخرى، على تحديد ما إذا تم جمع أدلة مثبتة كافية وملائمة أو ضرورة الاستعانة بأدلة مثبتة مكملة.

✓ **أحداث تقع بعد إقفال الحسابات – الأحداث لاحقة (NAA 560)[1]**؛ يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة:

- بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقرير المدقق.
- بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة.

يدل تاريخ تقرير المدقق، على أن المدقق قد أخذ بعين الاعتبار أثر الأحداث والمعاملات المنتهية إلى علمه والواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير.

يحدد المنهج المحاسبي المطبق نوعين من الأحداث:

- تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات.
- تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات.

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره. وتاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية وتحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الأقفال مسؤولياتهم حيال ذلك. تاريخ تقرير المدقق هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوف المالية والموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، ولا يمكن أن يكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوف المالية.

تاريخ المصادقة على الكشوف المالية هو التاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعية العامة أو من طرف الهيئة المداولة. تاريخ إصدار الكشوف المالية هو الذي يتم فيه توفير الكشوف المالية المدققة، وكذا تقرير المدقق، إن وجد، لأطراف خارجية.

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

---

1 Décision n°002 du 04 février 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 560).

– الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.

– المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

✓ **استمرارية الاستغلال (NAA 570)**[1] ؛ يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع، يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يُتاح لها أي حل بديل واقعي آخر.

عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الأصول والخصوم على اعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله ودفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته.

استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري. يمكن للمخاطر المرتبطة باستمرارية الاستغلال، و هذا دون أن تقتصر عليها فقط، أن تنجم عن حالات تمارس فيها كيانات القطاع العمومي أنشطة ربحية، أو في حالات قد يكون فيها دعم الدولة منخفض أو منعدم، أو كذلك في حالات الخوصصة.

إذا خلص المدقق أن فرضية استمرارية الاستغلال ملائمة في الظروف رغم وجود معتبر، يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الكشوف المالية:

– تصف بصفة ملائمة الأحداث الرئيسية والظروف التي من شأنها أن تثير الشك حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله وكذلك بالنسبة لخطط عمل الإدارة من أجل مواجهتها.

---

1 Décision n°23 du 15 mars 2017 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (570).

تشير بوضوح إلى وجود معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير عدم يقين أو الشك حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وكنتيجة يمكن للكيان أن يكون غير قادر على تحصيل أصوله وتسديد ديونه من خلال السياق العادي لأنشطته.

إذا توفرت معلومة ذات دلالة في الكشوف المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي غير معدل ويتضمن فقرة الملاحظات في تقرير التدقيق من أجل:

– تسليط الضوء على وجود عدم يقين، معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

– لفت الانتباه إلى الملاحظة في الكشوف المالية.

– إذا لم تتوفر المعلومة ذات الدلالة في الكشوف المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي بتحفظ أو رأي بالرفض، بحسب الحالة، وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 750.

– ينبغي على المدقق أن يشير في تقريره للتدقيق إلى وجود "عدم اليقين" معتبر من شأنه أن يثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

– إذا تم إعداد الكشوف المالية للكيان على أساس فرضية استمرارية الاستغلال لكن المدقق، وبالاستناد إلى حكمه الشخصي، يعتبر بأن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال التي تتبنّاها الإدارة غير ملائم، يجب عليه أن يعبر عن رأيه بالرفض، بأنَ الكشوف المالية تقدم أولا، معلومة حول عدم ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال.

– إذا فُرض على الإدارة أو اختارت إعداد الكشوف المالية غير أن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال غير ملائم في هذا الظرف، تعد الكشوف المالية إذا حسب طريقة أخرى. على سبيل المثال، على أساس قيم التصفية.

✓ **التصريحات الكتابية (NAA 580)**[1]؛ يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية. أما عن الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

1 Décision n°002 du 04 février 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 580).

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا. بالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها، إضافة إلى أن الإدارة حين تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة وأثر العناصر المقنعة الأخرى والتي جمعها المدقق والمتعلقة بأداء الإدارة لمسؤولياتها على أكمل وجه أو تلك المتعلقة بالتأكيدات الخاصة.

أهداف المدقق من خلال هذا المعيار تتمثل في:

– الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أ ن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق.

– تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى.

– الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

الجزء الرابع: استخدام أعمال المهنيين الآخرين

بخصوص استخدام أعمال المهنيين الآخرين تم إصدار معيارين NAA 610 / NAA 620 وتستند هذه المعايير أيضًا إلى المعايير الدولية للتدقيق ISA .

✓ **استخدام أعمال المدققين الداخلي (NAA 610)**[1]؛ يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق؛ شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له طبقا لأحكام المعيار الجزائري للتدقيق رقم 315، فوظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

– لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء اجراءات التدقيق.

العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي حسب هذا المعيار تتمثل في:

– يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي وكذلك أثره المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي.

---

1 Décision n°23 du 15 mars 2017 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (610).

– بالرغم من اختلاف أهداف كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، قد تتشابه بعض الوسائل المستخدمة في تحقيقها لكل من الوظيفتين.

– مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، فإن هذه الأخيرة ليست مستقلة عن الكيان مثلما هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشوف المالية. فالمدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه ولا يخففها استغلاله لأعمال المدققين الداخليين.

اذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى امكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:

– تحديد امكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين.

– في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

✓ **استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق(NAA 620)** [1]؛ يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلَب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير. لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:

– يتكوَن الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيأة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق، والتي تمَت معالجتها في المعيار الجزائري للتدقيق 210 [2]؛ أو يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو لهيأة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغلَ من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية خبير معين من طرف الإدارة التي تمَت معالجتها في المعيار الجزائري للتدقيق 500[3].

– الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيأة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

---

1 Décision n°23 du 15 mars 2017 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 620).

2 Décision n°002 du 04 février 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 210).

3 Décision n°150 du 11 octobre 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 500).

اما مسؤولية المدقق في رأي التدقيق؛ فيتحمَل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، ولا يخففها استخدامه لأعمال خبير عينه. مع ذلك، اذا خلص المدقق الذي استخدم أعمال خبير عينه، واتبع هذا المعيار، أن أعمال هذا الخبير ملائمة لاحتياجات التدقيق، يمكنه تقبل نتائج وخلاصات هذا الخبير في ميادين خبرته كعناصر مقنعة ملائمة.

الجزء الخامس: اختتام مهمة التدقيق والتقرير

في هذا الجز تم إصدار معيار واحد فقط، وهو NAA 700 تحت عنوان تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية.

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 700 ما يلي:[1]

- التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية.

- شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

الرأي الغير معدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛

- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

يجب على المدقق من خلال الواجبات التي أداها أن:

- يكون رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

- يستنتج إذا كان قد حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقولة، أن الكشوف المالية في مجملها لا تحتوي على اختلالات معتبرة.

أما عن شكل الرأي؛ فإذا استخلص المدقق أنه قد تم إعداد الكشوف المالية، في جميع جوانبها المهمة، ووفقا للمرجع المحاسبي المطبق، فإنه يعبر عن ذلك برأي غير معدل. ويعبر عن رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق السالف الذكر 705 عندما:

- يستنتج أنه على أساس العناصر المقنعة المجمعة، تتضمن الكشوف المالية في مجملها اختلالات معتبرة.

---

1 Décision n°150 du 11 octobre 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 700).

– ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن اختلالات معتبرة.

يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن:

– عنوان يشير بوضوح أن تقرير المدقق مستقل.

– المرسل إليه.

– فقرة تمهيدية تذكر:

- تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية.
- الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.
- ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته وكذلك معلومات توضيحية أخرى.
- تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.

– شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق، كذلك المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد كشوف مالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء صدرت عن غش أو نتجت عن أخطاء.

– شرح لمسؤولية المدقق المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على أساس تدقيقه وان هذا الأخير قد تم وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، كما يجب أن يشير إلى أن هذه المعايير تستوجب على المدقق احترام القواعد الأخلاقية وتخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول أن الكشوف المالية لا تتضمن اختلالات معتبرة.

– شرح التدقيق.

– تاريخ تقرير المدقق.

– عنوان المدقق.

وقد جاء هذا المعيار بملحق خاص بنموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق.

2.3. الهيئات المشرفة على التدقيق بالجزائر

إن التطرق الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر قد لا يمكن فصله عن التطور التاريخي لها ولا عن المحاسبية، لاعتبار أن التدقيق في مرحلة متقدمة، يتم تناوله عندما يتحكم الأعوان الاقتصاديين من المحاسبة، حيث صاحبت الهيئات والمنظمات في الجزائر خاصة منها المتعلقة بمباشرة مهنة المحاسبة.

من خلال هذا الجزء، سنتطرق إلى واقع ممارسة مهنة التدقيق القانوني في الجزائر، من خلال عرض الهيئات المشرفة على التدقيق بالجزائر.

1.2.3. المجلس الوطني للمحاسبة

المجلس الوطني للمحاسبة جهاز استشاري تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، يضم المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، تحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم،[1] وتنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية والأعضاء الموالية:[2]

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة الانضباط والتحكيم.
- لجنة مراقبة النوعية.

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة عدة مهام قسمت إلى ثلاث أصناف، الصنف الأول بعنوان الاعتماد، تتمثل المهام حسب هذا الصنف في:[3]

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها.

---

1 قانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق 29 يونيو 2010، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 11 يوليو 2010، المادة 04، ص: 4.

2 نفس المرجع، المادة 05، ص: 4.

3 نفس المرجع، المادة 10، ص: 5.

- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.
- استقبال كل الشكاوي التأديبية في حق المهني والفصل فيها.
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين اخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف اصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي المهام الموالية:[1]

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.
- المساهمة في تطوير انظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

يمارس المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام الموالية:[2]

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.
- المساهمة في تطوير انظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية.
- اجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها.

---

1 قانون رقم 10-01، **مرجع سبق ذكره**، المادة 11، ص: 5.

2 قانون رقم 10-01، **مرجع سبق ذكره**، المادة 12، ص: 6.

– مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع اخرى متعلقة بهذا التكوين.

– تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات تكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.

– القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

2.2.3. المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، يسير كلا من المصف والغرفة والمنظمة مجلس وطني ينتخبه مهنيون كما يمكن إنشاء مجالس جهوية وتحدد تشكيلة المجالس المذكورة أعلاه وصلاحياتها وقواعد تسييرها عن طريق التنظيم.[1]

يعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يأتي:[2]

– السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.

– الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.

– السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.

– إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين من تاريخ إيداعها.

– إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.

– إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

3.3. متطلبات وآفاق تطبيق معايير التدقيق الجزائرية

ليست هناك قاعدة صارمة لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛ بسبب عدم الدراية من قبل المهنيين ذوي الخبرة وعدم كفاية الضوابط عليها، وهذا في إطار تكييف المعايير الدولية للتدقيق وفقا للسياق الجزائري؛ ولكن لابد إلى العديد من الإجراءات

---

1 قانون رقم 10-01، مرجع **سبق ذكره**، المادة 14، ص: 6.

2 قانون رقم 10-01، مرجع **سبق ذكره**، المادة 15، ص: 6.

لتنفيذها بشكل صحيح حتى لا نعيد نفس السيناريو الخاص بالنظام المحاسبي المالي (نظام المحاسبة المالية)، لذا لابد من مجلس المحاسبة الوطني إعداد وتكييف التشريعات والمعايير وفقا للبيئة الجزائرية من أجل التطبيق الصحيح لمعيار التدقيق الجديد.

ممارسة التدقيق القانوني في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية هي نفس تجربة تبني تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي لم يرافقه إجراءات تدريبية، فليس من العدل أن يعاد إصدار معايير تدقيق وإعادة نفس التجربة دون إصلاح سلبياتها يعني دون وضع إطار تصوري عن معايير التدقيق، لذا يجب الأخذ بعين الاعتبار في هذا الصدد نقائص تطبيق النظام المحاسبي المالي وكل السلبيات الذي لا يزال يتحمله، كعدم استيعاب العديد من المهنيين حتى الآن للإصلاح المحاسبي الهائل.

وفقا لذلك، ولثقافة جديدة في مهنة التدقيق قد يكون من المناسب تدريجيا من قبل المهنيين قبل تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق المتبناة من المعايير الدولية، يجب التمهيد والمضي قدما في أسرع وقت ممكن للإتمام مشروع المعايير قبل اعتمادها النهائي وإضفاء الطابع الرسمي عليها من خلال النصوص والتشريعات التنظيمية وإطلاق برنامج تدريبي، كذلك إعادة تطوير النصوص القانونية الحالية، كل هذا بالتأكيد سيخفف بشكل كاف عبء العمل لدى المهنيين.

إن النظام المرجعي لتدقيق الحسابات الجزائري في المستقبل هو مشروع ضخم يكون صعبا أو أكثر تعقيدا مما هو عليه في الحقيقة. ومن ثم، فتبني المعايير الدولية للتدقيق لابد من استخدام منهج تدقيق المخاطر والعدول عن المقاربة التقليدية او ما يسمى بالتدقيق التقليدي. وبالتالي الدول التي لا تقبل تبني معايير التدقيق الدولية دون المراجعة الدقيقة للاختلافات ما بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية، تقوم بعمليات مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية لتوضيح الالتزام بهذا المعيار لأغراض وطنية سوف يكون بمثابة التزام بمعايير التدقيق الدولية ولا داعي لإجراءات مرجعية أخرى عند إعداد تقرير يشير إلى أن عملية التدقيق قد تمت وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.

خلاصة

يرتكز مفهوم الحوكمة على ثلاثة أبعاد؛ فالأول يهتم بالسبل التي تحقق الإدارة الفعالة أما الثاني فهو متعلق بالإجراءات الي تضبط الرقابة، وأخيرا فهو البعد الذي يضمن تحقيق مصالح الأطراف ذات المصلحة من خلال التركيز على آليات حوكمة الشركات لضمان فعالية أدوات التحكم الخاصة بأصحاب المصلحة في الشركة بشكل خاص والجمهور (مستخدمي القوائم المالية) بشكل عام.

وهكذا، كان للبعد الذي يضمن تحقيق مصالح الأطراف ذات المصلحة (آليات حوكمة الشركات) موضوع العديد من الدراسات من وجهات نظر متنوعة. فيمكن اعتبار التدقيق القانوني أحد أهم آليات الرقابة خاصة لمستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية التي يعتمد شفافية ومصداقية محتواها بشكل أساسي على طبيعة مهمة محافظ الحسابات وجودة أعمال التدقيق بها. وكذا ضرورة توفر شرط الاستقلابية للتعبير عن رأي فني محايد حول انتظام وصدق البيانات المالية.

لكن كان لدور التدقيق أهمية بالغة تختلف باختلاف وجهة نظر المنظرين، على سبيل المثال؛ في نظرية الوكالة، ينظر إلى التدقيق على أنه آلية للحد من تضارب المصالح بين المديرين والمساهمين؛ وعلى وجه الخصوص، المقصود من تسليط الضوء على العلاقة بين مشاكل الوكالة واختيار المدقق أو فريق التدقيق هو الحد من مشاكل الوكالة والتقليل من لا تماثل المعلومات للمستثمرين والمديرين؛ ومنظري هذا التيار يسلطون الضوء على العلاقة بين اختيار المدقق وهيكل ملكية الشركات، الذي يؤكد في عملهم على الافتراض وجود علاقة إيجابية بين تشتت الملكية واختيار فريق التدقيق.

الفصل الرابع: منهجية البحث

وتقديم عينة الدراسة

تمهيد

إن حركة الفكر والنشاط العلمي يمكن وصفها في شكل حلقة خاصة بالبحث، فيقترح عمر أكتوف (Omar Aktouf, 1987)[1] ستة عشرة فترة في الحلقة، أما بيري وثيريز (Baker; Therese, 1988)[2] يقلصان النموذج إلى سبع مراحل تتميز بثلاث فترات زمنية هامة وهي: مرحلة التصور (النظرية والمفاهيم)؛ ثم مرحلة المنهجية (المناهج والأدوات الملائمة)؛ ثم مرحلة الملاحظات (مرحلة تحليل المعطيات واستنتاج النتائج). كل هذا يعني أننا نتصور ثم ننجز ثم نلاحظ ثم نعيد الدورة، وهكذا. هناك إذا علاقة متبادلة ومستمرة بين هذه المراحل الثلاث من مراحل البحث.

ومن جهة أخرى، يمكن تلخيص مراحل البحث إلى أربع مراحل أساسية مع تمييز مرحلتين متتابعتين في كل واحدة منها، فالمرحلة الأولى هي مرحلة التعريف بمشكلة البحث وتتضمن صياغة أو طرح مشكلة البحث، ثم تحديد جانبها العملياتي. أما المرحلة الثانية فهي مرحلة الإعداد التقني وتتضمن اختيار واحدة من تقنيات البحث الأساسية والإعداد (الأدوات). وفيما يخص المرحلة الثالثة فهي جمع المعطيات إذ تفترض انتقاء عينة الدراسة ثم التوظيف الصحيح للتقنية المستعملة. أما المرحلة الرابعة والأخيرة فهي مرحلة التحليل والتأويل؛ وتبدأ بتحضير المعطيات التي تم جمعها وتنتهي بتحليل المعطيات المحضرة وتأويل النتائج.

انطلاقا من هذا المنظور نقوم في هذا الفصل الذي هو بمثابة المرحلة الثانية لمراحل البحث (مرحلة الإعداد التقني)، مع المرحلة الثالثة (جمع المعطيات). بتحديد كل من المنهجية؛ أدوات جمع البيانات؛ تقديم عينة الدراسة من خلال ثلاثة محاور:

- منهجية الدراسة؛
- أدوات جمع البيانات؛
- تقديم عينة الدراسة.

---

1 Omar AKTOUF, (1987), **Méthodologie des science sociales et approche qualitative des organisations**, Sillery, presse de l'université du Québec/ HEC presses, p : 213.

2 Baker; Therese L, (1988), **Doing Social Research Montréal**, Mcgraw-Hill, p: 483.

1. منهجية الدراسة

إن القيام بأي دراسة يتضمن استعمال وسائل إنجاز متنوعة، منها ما هو عام ومنها ما هو خاص، والتي يشترط فيها أن تكون ملائمة لذلك قدر المستطاع باستعمال المناهج والتقنيات وبطرق ملائمة ومفيدة.

إن المنهجية هي دراسة المناهج والتقنيات المستعملة، لهذا فقد خصص هذا الجزء لوصف المناهج النموذجية للدراسة، تقنيات وطرق جمع البيانات، أخيرا إجراءات التقييم للدراسة.

1.1. المناهج النموذجية للدراسة

لو طرحنا أسئلة في العلم بمساعدة الاستدلال العلمي، ومن أجل ملاحظة أفضل فهذا لا يعني أننا نقوم بذلك وفق مسعى غير واضح، بل يتم ذلك وفق منهج (الصرامة والرغبة في التنظيم)، وهذا المنهج محدد بمجموعة من الإجراءات والطرق الدقيقة المتبناة من أجل الوصول إلى نتيجة. إن المنهج في العلم مسألة جوهرية، كما أن الإجراءات المستخدمة أثناء إعداد البحث وتنفيذه هي التي تحدد النتائج.

المنهج هو عبارة عن سلسلة من المراحل المتتالية التي ينبغي إتباعها بكيفية منسقة ومنظمة، وهو في الواقع طريقة دقيقة وصحيحة ومنظمة وفقا لمنطق غير مرن، وبعبارة أخرى فهو مسعى صارم حتى يكون مقبولا وتترتب عليه نتائج ملائمة [1].(Gauthier; Benoit, 1992)

انطلاقا من مستوى عام ومجرد جدا، ينبع المنهج من موقف فلسفي أو كما تسمى **ابستيمولوجيا**(épistémologie) وهي دراسة نقدية لتكون العلوم؛ قيمتها وأهميتها، فمثلا إذا كنا نعتقد أن مصدر المعرفة يأتينا من الأشياء المحسوسة فإننا نكون من أتباع **المنهج الاستقرائي (أطروحة الاستقراء)** وبمعنى أخر هي استدلال مستمد من ملاحظة وقائع خاصة بهدف استخلاص افتراضات عامة. وفي أقصى الطرح الإبستمولوجي الأخر، هناك **أطروحة الاستنباط** التي تدعي أن العلاقات الممكنة بين الظواهر ما هي إلا بناءات فكرية يمكن التحقق منها في الواقع لاحقا وفي نظر هذه الأطروحة العلم استنباطي؛ وهو استدلال مستمد من افتراضات عامة بغية التحقق من صحتها في الواقع.[2] وبخصوص أبستمولوجيا الأطروحة خاصتنا هي الاستنباط انطلاقا من

---

1 Gauthier; Benoit, (1992), **la recherche – action. Dans recherche sociale**, 2e éd, Benoit Gauthier (dir). Sillery, Presses de l'Université du Québec, p – p: 517 – 533.

2 موريس أنجرس، (1996)، **منهجية البحث العلمي في العلوم الإنسانية – تدريبات علمية**، دار القصبة للنشر، كندا، ص: 50.

الافتراض التجريدي (عرض يعبر عن علاقة قائمة بين متغيرين أو أكثر) حيث تم استنباط مجموعة من التأكيدات التي حاولنا التحقق منها عن طريق الدراسة الميدانية للشركات عينة الدراسة؛ حيث بنينا أولا الافتراض ثم يتم التحقق منه لاحقا.

حسب بلونشات أخرون (Blanchet et all, 1987)[1] هناك ثلاث أنماط من المناهج: المنهج التجريبي (méthode expérimentale)؛ ويتوفر على خاصية الطموح وذلك بالبحث عن السببية، إن تقرير البحث الذي يتم انطلاقا من المنهج التجريبي يمكن أن يأخذ عادة شكلا مختصرا ومصحوبا بجزء مفصل حول وصف التجربة، بعدها المنهج التاريخي (méthode historique) وهو الأكثر حيطة وحذرا ويتميز بنقده للوثائق، وتقرير البحث الذي يقوم على المنهج التاريخي فإنه يتضمن أقوالا يطول الاستدلال عليها باعتبارها تتطلب إدماج العديد من الوثائق والمراجع، وأخيرا المنهج الميداني (méthode d'enquête) فيجب نقل كل الملاحظات سواء بمساعدة الاقتباسات إذا كان الأمر يتعلق بمقابلات أو بمساعدة الجداول؛ وإذا كان الأمر يتعلق باستمارة أو بأي محتوى كمي أخر، أو بمساعدة البراهين الدقيقة إذا كان الأمر يتعلق بمقاطع أكثر كيفية (Léon FESTINGER; Katz DANIEL, 1974)[2].

المنهج الخاص بهذه الدراسة هو **المنهج الميداني** (منهج البحث الميداني) باستخدام تقنيات البحث الفهمية (اتخاذ المقابلة والملاحظة تقنية لها)؛ يسمح بدراسة عينة من الشركات محل الدراسة باستعمال أدوات متنوعة من أجل الوصول للنتائج ومن بين هذه الأدوات: الملاحظة؛ المقابلة؛ تحليل الوثائق.

يمكننا أيضا تمييز دراسة ما انطلاقا من نوع المعطيات أو عناصر المعلومات المطلوب الحصول عليها. وتنقسم هذه المعطيات في غالب الأحيان إلى نوعين: المعطيات الكمية وهي الأكثر شيوعا؛ حيث يمكن عد هذه المعطيات ووضعها في مجموعات كمية وإجراء الدراسة بأساليب رياضية وتكون قابلة للقياس وتسمح بإجراء العمليات الحسابية. ففي هذه الحالة نتحدث عن **بحث (دراسة) كمي** (méthodes quantitatives).

---

1 Blanchet ; Alain ; Ghiglione; Rodolphe; Massonnat; Jean; Trognon; Alain, (1987), **les techniques d'enquéte en science sociales**, Paris, Bordas, p: 197.

2 Léon FESTINGER ; Katz DANIEL, (1974), **les méthodes de recherche dans les sciences sociales**, t1. T2, Paris, PUF, p : 753.

البحث (الدراسة) الكيفي (méthodes qualitatives) ويتم بواسطة جمع معطيات غير قابلة للقياس (Jean-Pierre DESLAURIERS, 1991)[1]؛ والنمط الأنسب لدراستنا هو الكيفي الكمي إذ اعتمدنا على جمع معطيات ومعلومات غير قابلة للقياس عن طريق المقابلة المباشرة وهنا كيفي وبتحليلنا للاستبيان عن طريق برنامج إحصائي وهنا الكمي لتكون الدراسة في مجملها كمية كيفية.

أما عن الفترة الزمنية للدراسة فقد اعتمدنا على ما يسمى **بالبحث التسلسلي التقاطعي** (la recherche séquentielle croisée) وهذا لتفادي بعض الصعوبات خلال فترة الدراسة حسب باباليا وديان (Papalia; Diane, 1989)[2].

هناك أيضا ما يسمى **بالنموذج النظري** (paradigme) أو ما يسمى **التناول** (approche)؛ الذي يحدد مجموع التصورات والممارسات التي يهتدي بها الباحثون، وهذا حسب تخصصاتهم والمدارس الفكرية السائدة في مرحلتهم؛ فإن الباحثين لا يستعملون نفس النموذج النظري أو نفس الإطار.

من خلال دراستنا النموذج النظري؛ اعتمدنا وضعًا مبتكرًا إيجابياً لمقارنة الفرضيات من النظرية الاقتصادية (أساسًا نظرية الوكالة) بواقع تجريبي ملاحظ، يبدو لنا هذا الاختيار مناسبًا مع هدفنا. في الواقع، نحن لا نسعى لدراسة دور الحوكمة في الحفاظ على المصلحة العامة أو المصالح الخاصة لبعض الأطراف. وبما أن الهدف ليس تحديد توزيع تكاليف أو دور المسيرين أو مناقشة مصالح عدد قليل من أصحاب المصلحة، فإننا نهدف إلى دراسة تأثيرات الخيارات التنظيمية الجزائرية على جودة وتكلفة التدقيق. ثم نعتمد على اللوائح التي تحدد السلطة التقديرية لكبار المساهمين والمديرين، ما يضمن الإدارة الجيدة للشركات عينة الدراسة. لهذا السبب رفضنا النظرية الاقتصادية للتنظيم أو نظرية أصحاب المصالح.

2.1. عرض نموذج التحليل

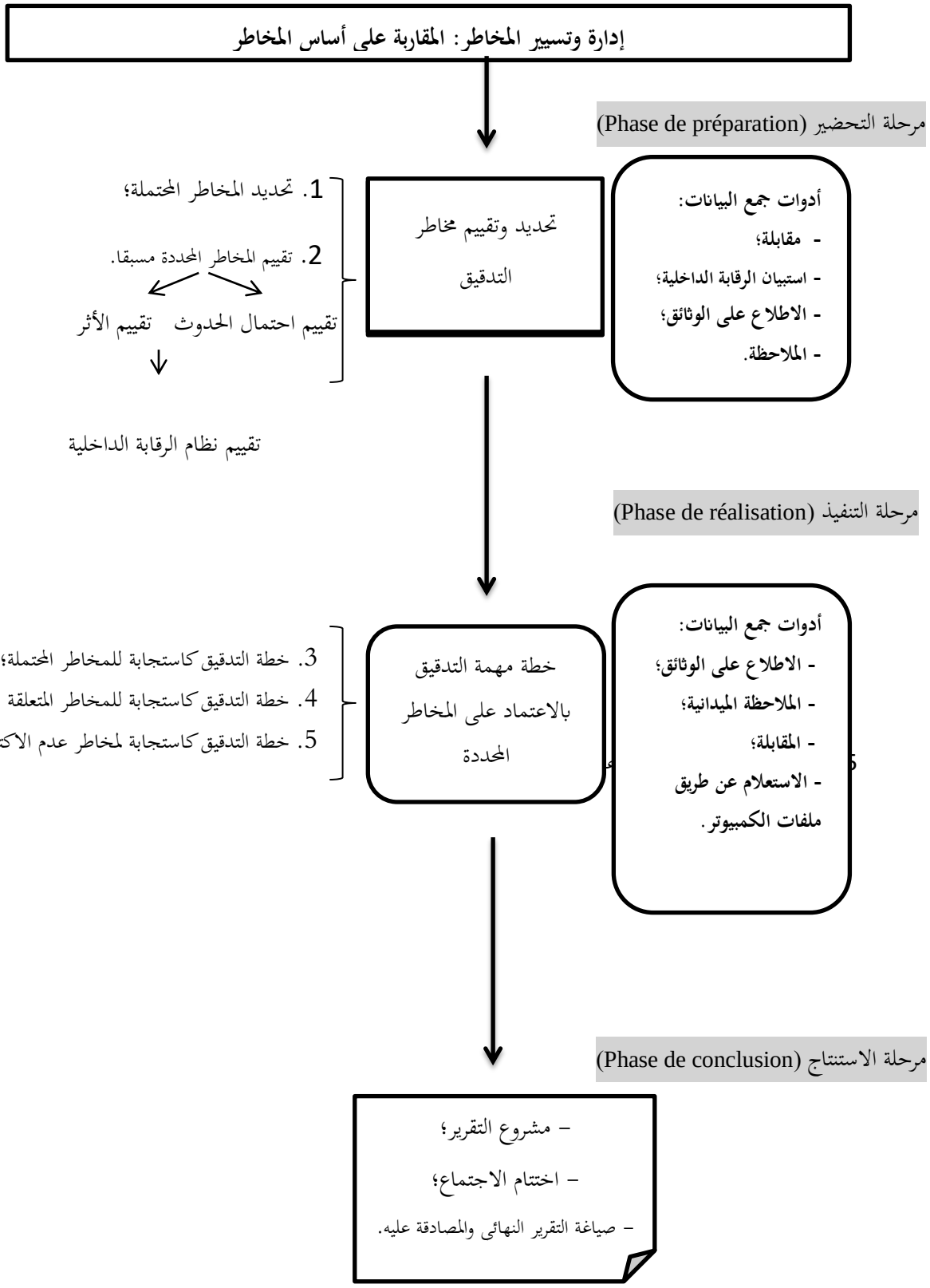
سيكون هذا العرض في شكل تخطيطي بالاعتماد على منهج المخاطر.

---

1 Jean-Pierre DESLAURIERS, (1991), **Recherche qualitative : Guide pratique**, Montrél, McGraw-Hill, p: 142.

2 Papalia; Diane, (1989), **le développement de la personne**, Paris, Vigot, p: 556.

الشكل رقم (4 – 1): رسم تخطيطي لنموذج التحليل



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الإطار النظري للدراسة.

ينقسم هذا المنهج الذي سنستخدمه لحل الإشكالية المتعلقة بإدارة وتسيير المخاطر المتعلقة بمهمة التدقيق القانوني للبيانات المالية للعينة محل الدراسة إلى ثلاث مراحل أساسية. قبل إدارة وتسيير المخاطر، من الضروري للمدقق تحديد وتقييم مخاطر التدقيق. وهو ما يقودنا إلى الخطوة الأولى من دراستنا لتحليل كيفية تحديد وتقييم العينة محل الدراسة للمخاطر. وستكون الخطوة الثانية هي معرفة كيف يمكن لخطة التدقيق أن تكون رداً على المخاطر التي حددتها الشركة (عينة الدراسة)، وأخيرا مرحلة الاستنتاج وصياغة الرأي.

2. أدوات جمع البيانات

لتحقيق منهجية فعالة وللوصول إلى هدف الدراسة بفعالية أكبر، يجب أن نستخدم أدوات يشترط فيها أن تكون ملائمة لذلك قدر المستطاع باستعمال التقنيات والطرق الملائمة والمفيدة. بالنسبة لنا تحديد الأدوات ذات الصلة والتي سيتم استخدامها لجمع البيانات ونحتاجها في دراستنا، تتمثل في كل من المقابلة؛ المسح الوثائقي؛ الملاحظة.

1.2. المسح الوثائقي

باستخدام هذه الأداة (المسح الوثائقي)، يمكننا استخدام الوثائق الداخلية أو الخارجية التي تستخدمها عينة الدراسة في مرحلة تحديد المخاطر. الوثائق التي يمكن استخدامها هي: خطة المهمة وبرنامج العمل للتدقيق القانوني، واستبيان تحليل المخاطر والوثائق، والوثائق الخارجية للشركة كتقرير محافظ الحسابات لسنوات سابقة مما يسمح لنا بإبداء رأينا الخاص حول الوثائق المستخدمة والحكم على فاعلية تحديد وتقييم المخاطر. وستكون هذه الأداة مفيدة أيضًا في المرحلة الثانية من المنهج وهي: خطة التدقيق كرد أو كاستجابة على المخاطر المحددة؛ فهي تسمح لنا بمراجعة خطة التدقيق ومكوناتها المختلفة لتحليل كيف يمكن اعتبارها كاستجابة للمخاطر. وثيقة أخرى يمكننا الاعتماد عليها وهي برنامج أو خطة عمل المدقق القانوني قبل تنفيذ خطة مهمة التدقيق.

2.2. المقابلة

تتيح لنا المقابلة جمع المعلومات حول كيفية تحديد عينة الدراسة لمخاطر التدقيق، وهي مخاطر عدم الاكتشاف والمخاطر الخارجية (المخاطر الكامنة؛ المخاطر المتعلقة بالرقابة). الهدف هو التأكد من أن العينة محل الدراسة لديها بالفعل عملية تحديد المخاطر وإجراءات إدارة المخاطر حتى لو لم يتم إضفاء الطابع الرسمي عليها. سيتم إجراء هذه المقابلة مع عدة أطراف لهم الدور

الكبير في تحديد المخاطر (مسؤول التدقيق الداخلي، مسؤول لجنة التدقيق، المحاسب...)، حيث أنه بعد المحاسب الخبير، هو الأكثر قدرة على تزويدنا بالمعلومات التي نحتاجها في إطار دراستنا.

عينة المقابلة تم اختيارها على أساس الوصول إلى معلومات تتعلق أساسا برأي مفرداتها بغض النظر عن خلفياتها الوظيفية أو التخصص أو الدرجة العلمية حول الدور الذي يمكن أن يؤديه المدقق القانوني من أجل تحقيق مختلف الأليات الحوكمية الاخرى.

3.2. الملاحظة

واحدة من أكثر الأدوات فعالية في دراستنا هي المراقبة، لأنها تسمح بتحديد الحالات الشاذة التي لا تظهر في مختلف الوثائق المحاسبية والوثائق الأخرى. في دراستنا نميز بين نوعين من الملاحظة: الملاحظة البسيطة والملاحظة المشتركة. سوف تسمح لنا الملاحظة البسيطة بالتعرف على بيئة عينة الدراسة سواء بيئتها الداخلية أو الخارجية. أما الملاحظة المشتركة ستمكّننا من تقديم دعمنا الفني أثناء مهام المدقق القانوني للبيانات المالية التي تجرى داخل الشركات محل الدراسة وبعدها تحليل نظام الحوكمة المعتمد.

3. تقديم عينة الدراسة ومتغيراتها

سيتم في هذا المبحث، التطرق إلى بعض العناصر الضرورية للدراسات الميدانية من ناحية مجتمع الدراسة وعينتها، وكذا تحديد المتغيرات التي تم على أساسها تحديد معالم النموذج العام لها، ثم دراسة بعض الخصائص الديمغرافية للعينة محل الدراسة.

1.3. مجتمع وعينة الدراسة

تم تحديد مجتمع الدراسة على أساس اختيار الشركات الملزمة بالمصادقة على حساباتها من خلال التدقيق القانوني (محافظ الحسابات)، أيضا التي تسعى لتحقيق نظام حوكمة فعال من خلال إعطاء أهمية بالغة لمختلف الأليات الأخرى (مجلس الإدارة؛ التدقيق الداخلي؛ لجنة التدقيق؛ البيئة القانونية والتنظيمية...).

من خلال ذلك حددت عينة الدراسة من ثلاث شركات جزائرية في قطاعات مختلفة النشاط (شركات اقتصادي عمومية ذات طبيعة قانونية لشركات مساهمة). حتى يمكن تعميم النتائج المتوصل إليها نسبيا.

سيسمح لنا هذا الجزء بتقديم إطار دراستنا. وهي ثلاث شركات تنشط في قطاعات مختلقة في الجزائر على وجه التحديد في الجزائر العاصمة. سيتم تنفيذ هذا العرض من خلال التاريخ؛ مهمة كل شركة؛ النشاط والتنظيم الداخلي (الهيكل التنظيمي).

بعد ذلك استطلاع آراء مسؤولين لهم قرارات تأثر نظام الحوكمة للشركات محل الدراسة حول ما يمكن أن يكون أو ما الذي باستطاعة الهيئة التنفيذية (مساهمين؛ مسيرين) في إدارة أصحاب المصلحة (نظرية الوكالة) بالنظر إلى الوظيفة الموكلة لهم، أي أننا لا نريد تشخيص واقع أداء الوظيفة من عدمه وتأثير ذلك على الدور.

كجزء من أطروحتنا، وللجانب الميداني، اخترنا دراسة حالة عن ثلاث مؤسسات اقتصادية عمومية (EPE) تنشط في قطاعات مختلفة، أنشطتها أشغال عامة وأعمال هيدروليكية، تحت إشراف كل من وزارة الأشغال العامة ووزارة النقل البحري الشركة الأولى باتيمطال (BATIMITAL)؛ الشركة الثانية ميناء الجزائر (PORT D'ALGER)، واخيرا الشركة العامة للنقل البحري GEMA.

1.1.3. شركة ميناء الجزائر

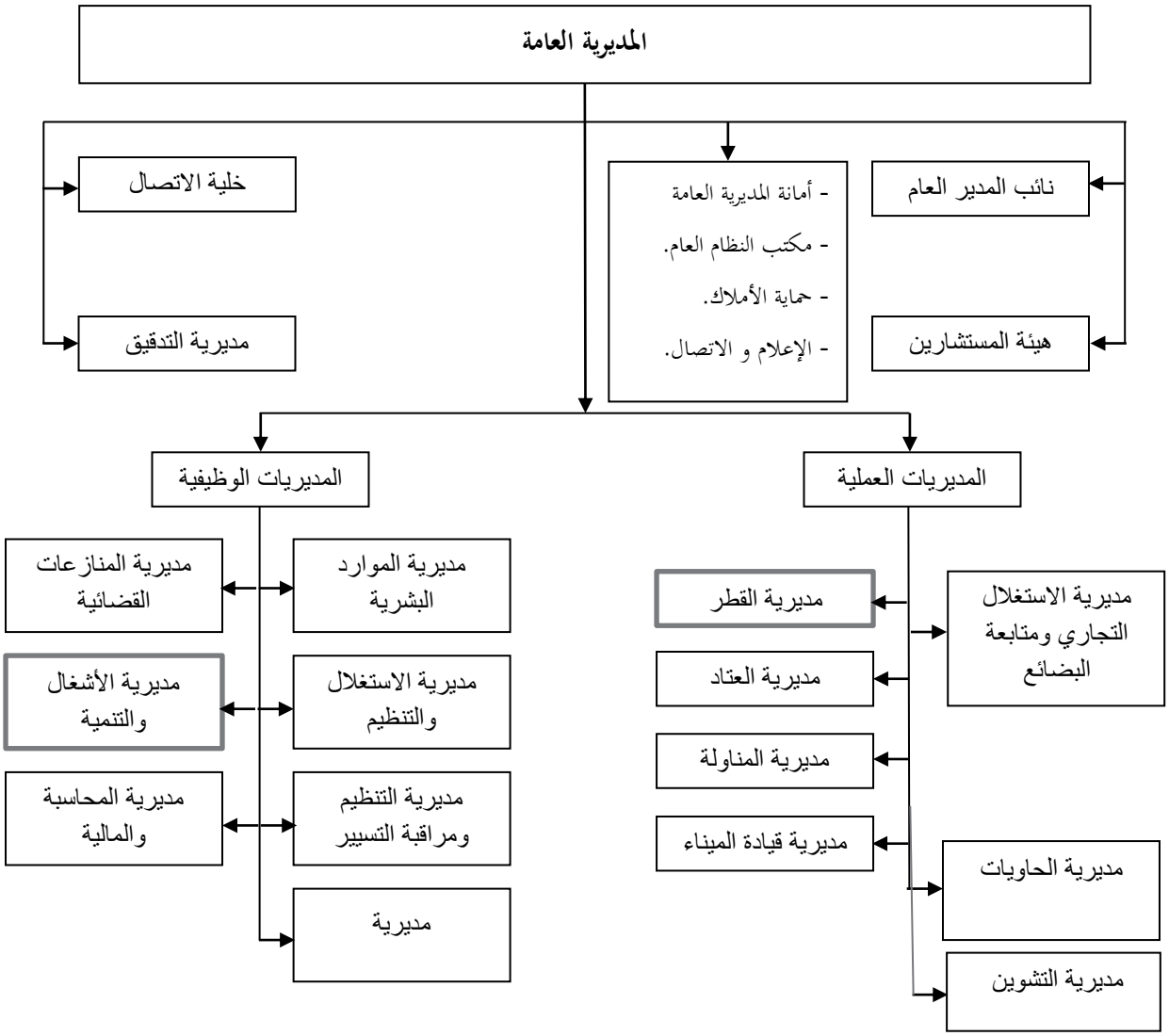
شركة ميناء الجزائر شركة عمومية ذات طابع اقتصادي تأسست سنة 1982م، بإدماج الديوان الوطني للموانئ والشركة الوطنية للمنازلة، وبعد ذلك التحقت بهما وحدة القطر التي كانت سابقا تحت وصاية الشركة الوطنية الجزائرية للملاحة، وذلك بالمرسوم 286 – 82 المؤرخ في 14 أوت 1982 الذي بنص على تأسيس شركة ميناء الجزائر والتي امتلكت استقلالها المادي في 23 سبتمبر 1989.

الشكل القانوني لشركة ميناء الجزائر هي شركة مساهمة «SPA» وهي ملكا للدولة الجزائرية بصفة كلية ولحيازتها في نفس الوقت صلاحيات السلطة المينائية، وهي تحت سلطة شركة تسيير مساهمات الموانئ «SOGEPORT» بعد أن كانت سلطة الشركة القابضة العمومية للخدمات وهي تابعة لوزارة النقل. تتمثل الأهداف الرئيسية لشركة ميناء الجزائر في:

- ✓ تسيير واستغلال وتنمية الميناء.
- ✓ استغلال الوسائل والمنشآت المينائية.
- ✓ تنفيذ أشغال الصيانة والتهيئة، وتجديد الهياكل المينائية.
- ✓ الاحترام العام للمنشآت العقارية العمومية المينائية والطرقات.
- ✓ احترام قواعد النظافة والطرق ومكافحة التلوث داخل الميناء.
- ✓ إعداد برامج أشغال الصيانة والعمل على تطويرها وتطبيقها.

إن عرض الهيكل التنظيمي لشركة ميناء الجزائر، ليس كباقي الهياكل في الشركات الأخرى. إذ توجد فيه مديريات ومصالح لا نجدها في الباقي وذلك لاختلاف نشاط الشركة وكبر حجمها ومعاملاتها.

الشكل (4-2): الهيكل التنظيمي لشركة ميناء الجزائر



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للشركة

– المديرية العامة؛ تكون في أعلى الهرم التنظيمي للشركة، وهي مسؤولة على إصدار القرارات والمصادقة على كل الوثائق كما تترأس كل الإدارات.

يعتبر الرئيس المدير العام (PDG) المشرف والمسير، يساعده في ذلك مديران عامان: أحدهما مكلف بتنسيق المديريات العملية، أما الأخر مدير إداري مكلف بتنسيق المديريات الوظيفية.

فيما يلي نوضح تنظيم مديريات شركة ميناء الجزائر ووظيفة كل عضو فيها:

✓ **أمانة المديرية العامة؛** وهي مكلفة بما يلي:

- تحرير ومعالجة تقارير وملاحظات وقرارات ومراسلات المديرية العامة.
- متابعة الوثائق الخاصة بالرئيس المدير العام.
- استضافة وتوجيه الوفود الأجنبية عن الشركة.
- مكلفة بكل المهام التي يوكلها لها الرئيس المدير العام.

✓ **بمكتب النظام العام:** وهو مكلف بما يلي:

- استقبال وتسجيل مراسلات الوصول ومراسلات الانطلاق.
- الإدارة المركزية للمراسلات التي تصل إلى البنية الداخلية بعد فحصها من طرف الرئيس المدير العام.
- إيداع مراسلات الانطلاق إلى مركز البريد لبعثها.
- إدارة وحفظ المراسلات المتسلسلة (الانطلاق).

✓ **هيئة المستشارين:** بطلب من الرئيس المدير العام للشركة، يكلف المساعدون بإكمال دراسات وملفات خاصة بالمؤهلين في مختلف المجالات التي تخص الشركة.

✓ **مكتب الوقاية والأمن:** وهو مكلف بما يلي:

- مساعدة الرئيس المدير العام في تحديد مجموع أعمال الأمن المينائي التي يجب الشروع فيها على مستوى المناطق المينائية.
- ضمان تناسق أعمال وقاية الميناء.
- السهر على تطبيق قوانين أمن الأشخاص والأموال العابرة من الميناء.
- إعداد تقارير يومية حول الأمن العام في مجال الميناء واتخاذ تدابير للضبط.

✓ **نائب المدير العام:** وهو مكلف بما يلي:

- مساعدة الرئيس المدير العام في تسيير الشركة، وبتفويض منه يمارس سلطة تدريجية مباشرة على مجموع الهياكل من كل المستويات.
- ضمان تناسق نشاطات مختلف المديريات.
- إكمال كل المهام التي يقدمها له الرئيس المدير العام.

✓ **المصلحة الخاصة بالحقوق المالية – حماية الأملاك –** : و هي مكلفة بما يلي:

- متابعة المكلفين بالحقوق المالية (الأمتعة والعقارات) للشركة.
- تقريب الممتلكات، والمحاسبة بالتعاون مع المديرية المالية والمحاسبة.
- دعم المجهودات الفيزيائية.
- اتخاذ القرارات ورصد المبالغ المخصصة لممتلكات الشركة.

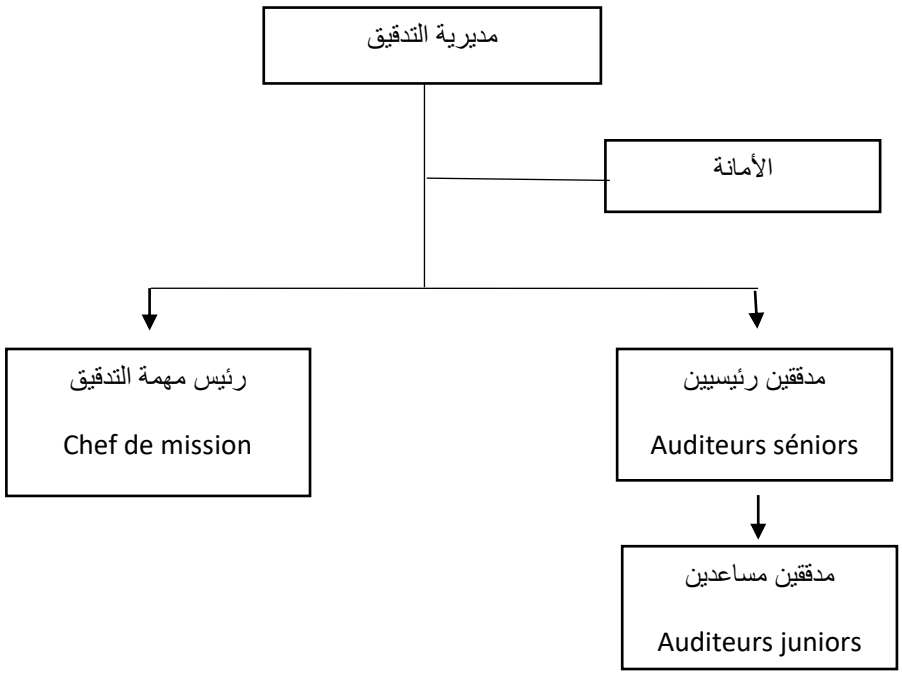
✓ **الإعلام والاتصال:** وهي مكلفة بما يلي:

- تحرير ومعالجة تقارير وملاحظات وقرارات المديرية العامة.
- المحافظة على أسرارهم.
- دراسة الوثائق الخاصة بالرئيس المدير العام.

✓ **مديرية التدقيق:** لها وظيفة مهمة لقياس ووضع البرامج التنظيمية لخدمة الشركة ولتحقيق أدائها في الوقت الذي توفر ضمان على نوعية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية وحماية الأملاك وأيضا التطبيق الصحيح للإجراءات واللوائح والقوانين.

الشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق لشركة ميناء الجزائر:

الشكل (4 –3): الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق لشركة ميناء الجزائر



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

منذ سنة 2001، لدى شركة ميناء الجزائر قسم تدقيق داخلي، يتألف من مدير تدقيق، ومدققين رئيسيين واخرون مساعدين. حاليا، يتم إرفاق قسم التدقيق الداخلي بالإدارة العامة للوفاء بالاحتياجات من حيث إدارة المخاطر ومنع الاحتيال، والذي يسمح بمرونة كبيرة للمعلومات التي يتم نشرها.

إن هذه الإدارة مسؤولة عن تنفيذ سياسة الرقابة المحددة من قبل مجلس الإدارة من قبل لجنة التدقيق والإدارة العامة وفقًا لخطة التدقيق.

يتم تقسيم شركة ميناء الجزائر إلى مديريتين رئيسيتين:

❖ **المديريات الوظيفية**؛ هي التي تقوم بأعمال التسيير، التوجيه، التخطيط، التنسيق بين الوظائف والمديريات العملية، فهي تنظم الدورة وتحلل وتستخلص المعطيات والمعلومات، وتتكون من:

ا. **مديرية المحاسبة والمالية**: وهي تقوم بـ:

- المحافظة على التوازن المالي.
- ضمان ومتابعة الخزينة بمراقبة كل العمليات المالية (البنك، الصندوق).
- ضمان هيئة المحاسبة حسب القوانين السارية المفعول وأهداف الشركة.
- استخلاص وتطبيق طرق تحليل التكاليف وأسعار التكاليف.
- تعريف وتطبيق سياسة التسيير والطرق المحاسبية للشركة.
- تخليص حسابات النتائج وحسابات الميزانية.
- تركيز وتسجيل عمليات المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.
- تركيز العمليات المالية للاستغلال والاستثمارات.
- تعيين وتنصيب أعوان المحاسبة والصندوق ومتابعة الخزينة وتحصيل حقوق الهياكل العملية، وإقامة علاقات مع إدارة الضرائب والضمان الاجتماعي لدفع الاشتراكات.

ب . **مديرية الموارد البشرية وإدارة الموظفين**: وهي تقوم بـ :

- تسيير الموارد البشرية وإدارة الموظفين.
- إدراك القوانين والإجراءات المتعلقة بتسيير الموارد البشرية.
- التوفيق بين قواعد حساب الأجر والبيانات الاجتماعية والضريبية.

- تأسيس علاقات مع كفء في تنظيم عمل الصحة والأمن.
- مقابلة مصالح الإعلام الآلي لتطوير وصيانة النظم الآلية في ميدان الموارد البشرية وتسيير الموظفين
- التسيير الإداري للموظفين المتعلقين بالمديرية العامة والمديريات الوظيفية.
- المسؤولية الوظيفية على الهياكل المكلفة بتسيير الموظفين.
- تسيير موظفي الشركة وتكوينهم.
- التسيير التقني للخدمات الاجتماعية بواسطة لجنة المشاركة.
- تسوية النزاعات الفردية في العمل.

ت . مديرية التنظيم ومراقبة التسيير؛ مكلفة بتنظيم الإجراءات المستعملة في الشركة وتطويرها ووضع نظام ومسار للمعلومات واتصالات الشركة، كما تقوم بمتابعة المخططات السنوية والثلاثية للشركة، كما تقوم بتسيير وتطوير مركز التوثيق والأرشيف للشركة.

ث . مديرية الاستغلال والتنظيم: و هي تقوم بـ:

- إعداد وتحديد القواعد المتعلقة بالمحافظة على الميادين المينائية.
- القيام بالدراسات الإحصائية والاقتصادية اللازمة للتقسيم الدوري للنشاطات المينائية.
- تسيير واستغلال الإمكانيات المينائية.

ج . مديرية الإعلام الآلي: وهي مكلفة بما يلي:

- تطوير البرامج ووضع نظام ومسار للمعلومات واتصالات الشركة.

ح . مديرية المنازعات القضائية: وهي التي تتكفل بجميع المنازعات القانونية التي تخص شركة ميناء الجزائر.

خ . مديرية الأشغال والتنمية: وتقوم على:

- تنظيم ومراقبة مجموع أعمال معالجة وصيانة البنايات والهياكل والتجهيزات المينائية.
- إعداد الدراسات التقنية لتحقيق مشاريع الاستثمار والتجهيز.

❖ **المديريات العملية:** مكلفة بـ:

- التسيير واستغلال وتشغيل الموظفين العاديين والمعنويين. تعمل وفق مبدأ التسيير الذاتي وذلك بميزانيتها الخاصة.
- تستفيد من الاستقلالية المالية، عمليات المحاسبة الخاصة بها، تسييرها للموارد البشرية ومشترياتها واستثماراتها المركزية.

- تؤدي دورا مهما في ضمان الشروط القاعدية للمهام المتعلقة بحفظ وتطوير الميدان المينائي وبالنشاطات التجارية الخاصة بالشركة.

يوجد سبع (07) مديريات عملية:

ا . مديرية قيادة الميناء: وهي تقوم بـ:

- السهر على حماية الميادين المينائية بتطبيق القواعد العامة والخاصة بالاستغلال.
- ضمان تنظيم حركة السفن في الحدود البحرية للميناء بوضع وتنفيذ البرامج اليومية للرسو.
- ضمان عمليات القيادة والقطر في الحدود البحرية للميناء.

ب . مديرية نهائي الحاويات وتقوم بـ:

- التكفل التام بالسلع المكيفة بالحاويات.
- برمجة نقاط توقف السفن وعملية استقبال الحاويات.
- حفظ وتخزين الحاويات إلى غاية تسليمها إلى أصحابها.
- حراسة وحماية الحاويات الخاصة بالاستيراد والتصدير.

ت . مديرية المناولة: تعتبر مديرية المناولة أهم وأكبر مديرية في شركة ميناء الجزائر، مديرية المناولة هي عملية شحن وتفريغ البضائع وتخزينها. ويوجد على رأس المديرية مدير (إطار مسير) وتتكون هذه المديرية من دائرتين هما: دائرة المناولة، و دائرة الإدارة العامة.

ث . مديرية العتاد: وهي تقوم بـ:

- تسيير واستغلال العتاد والتجهيزات اللازمة للنشاطات المينائية.
- تسجيل ومراقبة استعمال العتاد والتجهيزات من طرف الهياكل التي تستعملها.
- تسيير الصيانة التنبئية وتصليح عتاد المناولة.
- تنظيم وتسيير نشاطات مختلف الورشات.
- تسيير المخازن وقطع الغيار.

ج. مديرية الاستغلال التجاري ومتابعة البضائع: و هي تقوم بـ :

- حماية البضائع على كاهل القضاء المينائي وتسليمها لأصحابها.
- التسيير المالي والإداري المتعلق بالعمليات السابقة.
- تسيير ومتابعة الملفات القضائية والنزاعات المرتبطة بالنشاطات التجارية.

ح. مديرية القطر: وهي تقوم بـ:

- ضمان عمليات القيادة والقطر في الحدود البحرية للميناء، وضمان تنظيم حركة السفن في الحدود البحرية للميناء بوضع وتنفيذ البرامج اليومية للرسو.

2.1.3. تقديم الشركة العامة للخدمات البحرية (GEMA)

الشركة العامة للخدمات البحرية هي شركة عمومية اقتصادية لتوفير خدمات لمختلف أنواع السفن التجارية، السياحية... وأيضا بالنسبة لشركات الشحن لتمدهم هي بالمساعدة والدعم والمعلومات اللازمة لجميع أبحاث السوق في المجال البحري طبعا.يمكن حصر مهام الشركة فيما يلي:

– **تسجيل السفن؛** تسجيل السفن هو النشاط الرئيسي للشركة حيث يقوم وكيل السفينة بترتيب دعوة السفينة للرسو في الميناء (ضمان المعاملة الجمركية اللازمة، واستلام وتسليم البضائع لمالك الشحنة دون تحمل أعباء الشحن من الشركة، وتتضمن هذه الوظيفة عدة نشاطات فرعية (ثانوية) منها:

*الوظيفة التقنية؛ وتشمل الترحيب بالسفينة في الميناء وترتيب إجراءات الرسو وجميع الخدمات اللازمة للرسو في الميناء.

*الوظيفة التجارية؛ هذه الوظيفة تشمل على خدمات إيجار وسائل النقل إلى ملاك السفينة، البحث، التفاوض، تحديد الكمية، والرسملة (حساب التكلفة). أيضا تسليم البضائع للملاك الجدد. وظيفة الشحن البحري والتكاليف المترتبة عنه والضرائب والرسوم اعتمادا على طبيعة العقد التجاري.

*وظيفة تسيير حساب الرسو؛ هذه الوظيفة تسمح بإعداد حساب رسو للسفينة في وثيقة تحمل كل المصاريف والنواتج المتعلقة برسو السفينة مع تبيان كل الوثائق المستخدمة لإعداد الوثيقة.

*وظيفة الوساطة البحرية؛ هي وظيفة مرور السفينة على الجمارك لإعداد وتقديم الوثائق اللازمة لتتم إمضائها من قبل القبطان في إدارة الجمارك عند دخول وخروج السفينة من الميناء.

*الوظيفة القانونية؛ بصفته وكيلا عن مالك السفينة يحوز تعيين المرسل إليه لتمثيل مالك السفينة للتدخل في تسوية المطالبات والدعاوي القضائية (في حالة فقدان أو تلف البضاعة).

– **تسجيل الحاويات؛** تقدم هذه الخدمة من خلال استلام ومراقبة الحاويات منذ الوصول إلى غاية العودة، وهذا بتسجيل حركة الحاويات والتعرف على خصائصها وإعداد الفاتورة.

– **إعداد رسو غير نظامي؛** أن تقوم بالبحث للعثور على اتفاقية نقل بين العميل والناقل من جهة وتقديم المشورة للعميل وتوجيهه نحو الأفضل والأنسب بأقل تكلفة شحن مع أوقات تسليم معقولة.

من أهم أهداف المؤسسة العامة للخدمات البحرية ما يلي:

- ✓ تسعى الشركة إلى التوسع في مجال تقديم الخدمات البحرية وضمان تقديم أحسن الخدمات للعملاء مع أحسن تكلفة في الوقت المناسب والمكان المناسب.
- ✓ توسيع الاستثمارات بتوسيع وسائل الاستغلال من أجل تنشيط النقل البحري ولتوسيع نشاط الشركة.
- ✓ تحسين مستوى العمال عن طريق فتح مجالات للتكوين من أجل مواكبة التطور العلمي.
- ✓ ضبط العلاقات مع السلطات الإدارية والجهات الأخرى التي لها علاقة بإرساء السفينة بالميناء، من أجل تسهيل التحكم في تسيير الموانئ ومراقبة الواردات والصادرات.
- ✓ إنشاء مجتمع مالي لتمويل عمليات التصدير والاستيراد.
- ✓ تحقيق مداخيل بالعملة الصعبة، والمساهمة في التنمية المحلية.
- ✓ تنشيط حركة النقل البحري.
- ✓ توفير الوسائل التي تعطي فعالية أكثر لعملية النقل البحري مثل: استخدام السفن، الحاويات، والقاطرات.

أما عن الهيكل التنظيمي للشركة العامة للخدمات البحرية ووحداتها ومن أجل قيام الشركة بنشاطاتها ومهامها وتأديتها في أحسن الظروف ثم تم توزيع المصالح على النحو الموالي:

أولا– الإدارة العامة: المتعاونون المقربون من المدير العام هم: عون الأمن، المستشارة، مراقبو الجودة، المدققون الداخليون.

ثانيا– مصلحة التنظيم ونظام المعلومات: تتكون هذه المصلحة من المدير والأمانة وفريق من اختصاصي الإعلام الآلي، وفي هذا السياق فإنها مسؤولة عن:

- تصميم وتنفيذ نظم المعلومات.

- تصميم وإدارة بيانات الشركة.

-الخيارات التقنية بشأن جوانب الأجهزة والبرمجيات والشبكات وموارد الحوسبة التنمية والأعمال.

-كفاءة المخططات التنظيمية والإعلامية.

-المواصفات والترميز، الإجراءات ووسائل الإعلام.

-التنفيذ والرصد والمحافظة على الهيكل التنظيمي للشركة.

-تصميم وتنفيذ أنماط إعلامية للشركة بالتعاون مع الوظائف المركزية.

-المشاركة في تعريف الخطة وفقا لمنهج معتمد من قبل الإدارة العليا في إطار تطوير الشركة.

-تنفيذ سياسة تكنولوجيا المعلومات للشركة.

-إدارة الإدارة والعمليات التنظيمية (تطوير وتنفيذ وتحديث).

-تطوير ورصد إجراءات التنفيذ والنشر (التكيف وتحديث).

ثالثا– مصلحة المالية والمحاسبة والمحفوظات: وهي مسؤولة عن:

-تطوير ورصد السياسات المحاسبية والميزانية وإدارة المالية للشركة.

-تطوير إجراءات الرصد.

-الإدارة المركزية للنقد.

-مركزية المحاسبة للوكالات البحرية.

المهمة الأساسية للمصلحة هو التنمية والتقييم الدوري لخطط استراتيجية التنمية المتعاقبة، وإدارة محفظة الشركة ومختلف شركاتها التابعة والاستثمارات في الأسهم. مهامها الأساسية تتلخص في:

-تعريف أهداف تطوير الأعمال الاستراتيجية للشركة.

-رصد البيئة التنافسية وتحليل المنافسين المحتملين.

-المراقبة والرصد الفني لتسجيلات الشركة والشركات التابعة لها (الوثيقة التحليلية للنشاط، والنشاط التجاري والتقرير المالي).

-تطوير وتنمية قاعدة البيانات التجارية.

-تطوير الدراسات الاستراتيجية والاقتصادية.

-إدارة مركز الوثائق التقنية.

-التعامل مع إنشاء فروع جديدة في المستقبل.

-مراقبة الشركات التابعة.

3.1.3. شركة باتيمطال (BATIMETAL)

باتيمطال شركة عمومية اقتصادية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية، طابعها القانوني شركة ذات أسهم، نشاطها الاقتصادي يتمثل في الصناعة المعدنية، لها تسعة (09) وحدات (الجدول رقم 01) وشركتين في إطار الشراكة مع الأجانب، أما عدد عمالها فيفوق 5000 عامل مقسمين على وحدتها، الكائن مقر المديرية العامة بالمنطقة الصناعية واد السمار، طريق مفتاح ص.ب 88، ولاية الجزائر.

جدول رقم (4-1): وحدات باتيمطال

الرقم	التسمية	التخصص
01	باتيمطال هياكل وسط	النحاس
02	باتيمطال هياكل جنوب	
03	باتيمطال هياكل شرق	صناعة الهياكل المعدنية
04	باتيمطال هياكل غرب	
05	باتيمطال تركيب	التركيب
06	باتيمطال إنجاز	الهندسة المدنية والبناء
07	باتيمطال هندسة وبناء	الدراسات والهندسة
08	كوتراس	تموين، النقل والنقل
09	ألقال	الألمنيوم

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على القانون الأساسي لشركة باتيمطال

وفيما يخص الشركاء 51% من أسهم الرأسمال الشركة الجزائرية و49% الباقية للبلد الأجنبي، وإن الهدف الأساسي وراء السعي لإبرام هذه الشراكات يكمن في تشجيع الاستثمار الأجنبي في الجزائر، وذلك بغية نقل التكنولوجيا وتطوير اليد العاملة الوطنية، ومن وراء تجسيد ذلك أنشأت شركة باتيمطال الشركتين التاليتين:

✓ **فرام ميتال**؛ وهي شركة تم تأسيسها بتاريخ 03 أوت 2014 وذلك في إطار الشراكة بين الشركة العمومية الاقتصادية الخاضعة للقانون الجزائري باتيمطال والشركة الأمريكية "فرام ماكس سيستام" متخصصة في إنجاز وبناء المواد والمنشآت التي تتمثل في تصميم، صناعة وإنجاز المباني الموجهة لكافة الاستخدامات وذلك بالاعتماد على الهياكل المعدنية والتلبيس الخارجي.

✓ **مرتيميطال**؛ وهي شركة تم تأسيسها بتاريخ 03 أوت 2014 وذلك في إطار الشراكة بين الشركة العمومية الاقتصادية الخاضعة للقانون الجزائري باتيمطال والبرتغالية مارتي فارميتاليك كونستريكسون متخصصة في بناء وتغطية المنشآت الرياضية (ملاعب كرة القدم، قاعات متعددة النشاطات، المسابح).

أما مهام شركة باتيميتال تتمثل في:

- الأشغال العامة والهياكل الهندسية بما في ذلك الهندسة المدنية الصناعية.
- أشغال الطرقات والمطارات وكذا الترقية العقارية.
- صنع الغرف الصحراوية والبنايات المعدنية الجاهزة.
- استيراد وتصدير المواد الأولية.
- تشييد المباني العسكرية والصناعية مثل: الورشات والمصانع.

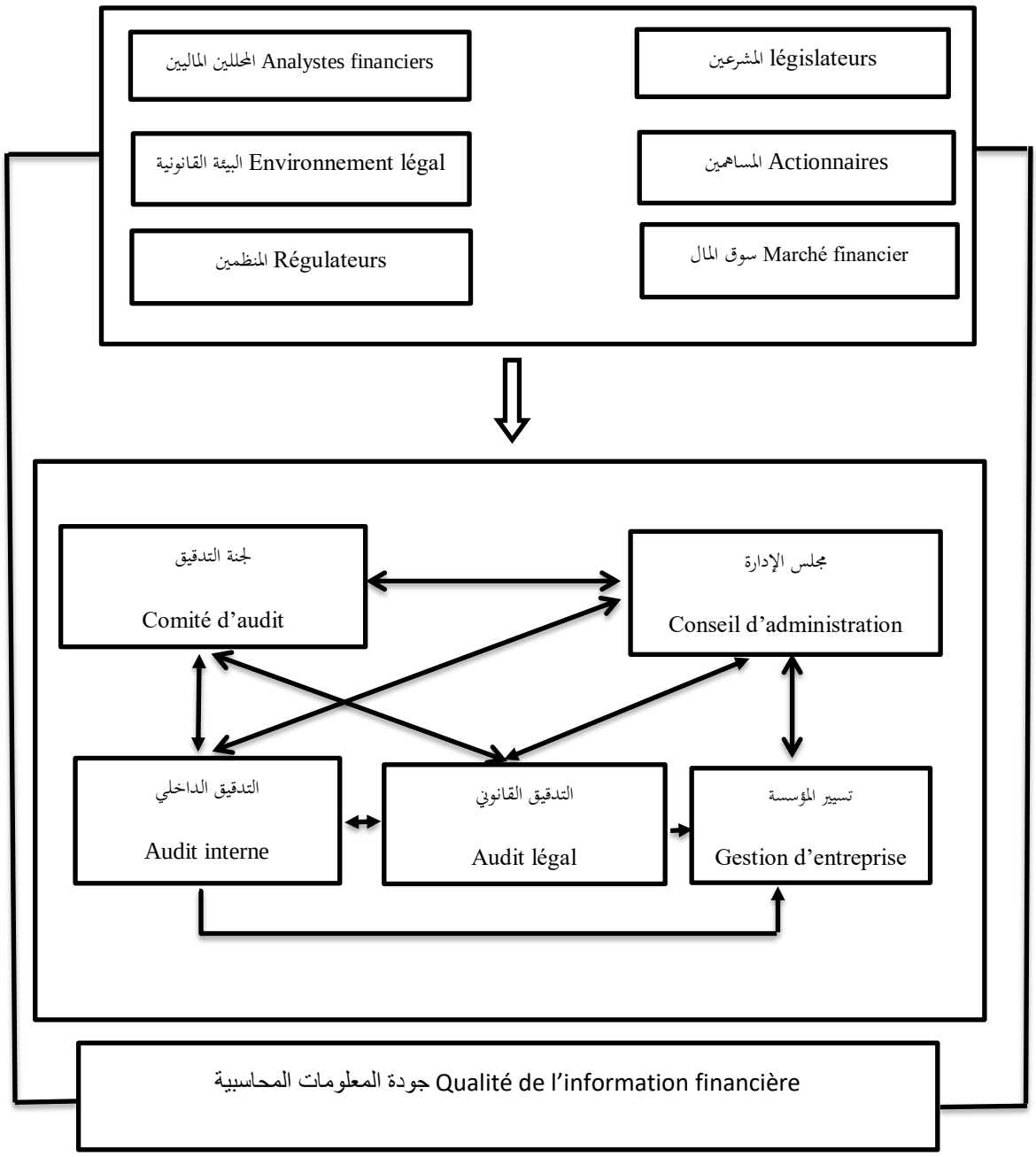
ومن أهم إنجازات شركة باتيمطال:

- الأسواق الجوارية والقاعات المتعددة الرياضات المنجزة عبر التراب الوطني.
- القاعدة الجوية لبوفاريك والعقيد لطفي.
- مستودعات صيانة الطائرات – الخطوط الجوية الجزائرية –.
- موقف السيارات للقاعة الشرقية للمطار الجديد هواري بومدين.
- إنجاز سكنات عدل في كل من الجزائر، عنابة، تبسة وبجاية.
- إعادة منشآت مركب الحديد والصلب –مصنع الحجار–.
- إنجاز صوامع لحفظ الحبوب عبر 48 ولاية (في طور الإنجاز).
- تركيب الأجهزة الصناعية –مترو الجزائر–.
- توريد وتركيب أجهزة مصانع الاسمنت في كل من: الشلف – بني صاف – رايس حميدو.

2.3. متغيرات الدراسة

في أي دراسة ولبحث أي إشكالية، فان هناك متغيرات مستقلة تؤثر في متغيرات أخرى تسمى تابعة والتي تتأثر بما تحدثه المتغيرات المستقلة، وهناك عدة آراء حول العدد الطبيعي لكل نوع من المتغيرات إلا أن الرأي الغالب هو أن عدد المتغيرات المستقلة يكون اكبر من عدد المتغيرات التابعة، ومع ذلك فهناك بعض الدراسات التي يغلب فيها عدد المتغيرات التابعة عن تلك المستقلة. وفيما يلي عرض للمتغيرات المستقلة والمتغير التابع الذي تم الاعتماد عليه في بناء نموذج الدراسة.

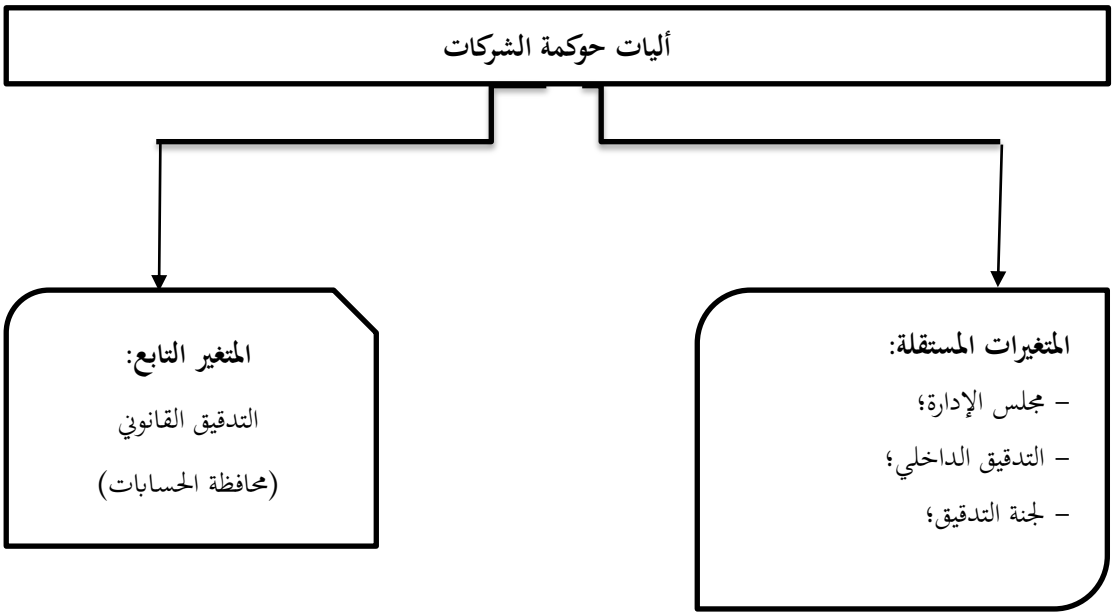
الشكل رقم (4 – 4): رسم تخطيطي لمتغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الإطار النظري للدراسة

من خلال النموذج السابق يمكن تبسيط واستخراج المتغيرات المستقلة والمتغير التابع من خلال الشكل التوضيحي الموالي:

الشكل (4 – 5): رسم تخطيطي مبسط لمتغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الإطار النظري للدراسة

تم تحديد متغيرات الدراسة بالاعتماد على آليات حوكمة الشركات من الجانب النظري للأطروحة. فالمتغيرات التي تم الأخذ بها، كما يلي:

أولا–المتغيرات المستقلة

– المتغير المستقل الأول: مجلس الإدارة؛

يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع استراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة. ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي ان تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلا عن الأشراف المستمر على اداء الشركة والإفصاح عن ذلك، ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين.

– المتغير المستقل الثاني: التدقيق الداخلي؛

يعتبر التدقيق الداخلي من بين أهم الآليات الحوكمية التي يستند عليها المدقق القانوني، والتي ينبغي الاهتمام بها أكثر، التدقيق الداخلي كآلية من آليات حوكمة الشركات.

نبدأ في الحديث على الكيفة التي من خلالها يمكن للتدقيق الداخلي أن يؤدي دورا فعالا في الممارسة الجيدة الحوكمة، وباعتبار أن التدقيق الداخلي نشاط مستقل، لتأكيد موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على إنجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم. اشتمل التدقيق الداخلي على نوعين من الخدمات التي يقدمه – بالإضافة إلى وظيفة تقييم المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية .التدقيق الداخلي نشاط مستقل عن باقي الوظائف وتابع للإدارة العليا للشركة.

فكما نعلم أن الشركة وفقا للطرح النظمي، هي عبارة عن نظام كلي مكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية، كالإنتاج و التسويق والمحاسبة والموارد البشرية...، تعتمد على بعضها البعض لبلوغ الأهداف الكلية للشركة، وأن كل نظام يعمل وفق لآلية مدخلات معالجة ومن ثم مخرجات وبعد ذلك تغذية عكسية، وفي كل الأحيان فإن أقل وجه للتغذية العكسية هو االتدقيق، سواءا كان خارجي أو داخلي، إذ تعمل هذه الأخيرة على الوقوف على مخرجات أي نظام فرعي، فيتم فحصها وتقييمها وابداء رأي حول هذه المخرجات في شكل تقرير نهائي يرفع إلى الإدارة العليا، المتمثلة في الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة (عكس التدرج الهرمي)، ليناقش ما جاء في هذا التقرير من رأي وتوصيات، ومن ثم يعرض في الجمعية العامة، ليتم اتخاذ اقرارات اللازمة خاصة الاستراتيجية منها.

من خلال ما سبق يمكن القول بأن المراجعة الداخلية بما تتوفر عليه من مقومات رقابية وتنظيمية ومعيارية، تستطيع المساهمة في التطبيق الجيد لقواعد حوكمة الشركات، ويجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة بالشركة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها، بما يكفل تحقيق الأهداف الآتية:

– تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في الشركة.

– ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى الشركة ككل.

– إبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة بالشركة.

– تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والإدارة وإبلاغ المعلومات.

يمكن القول بأننا إذا اعتبرنا أن وظيفة التدقيق الداخلي عبارة عن نظام، فإن من بين مدخلاته مخرجات نظام آخر، ألا وهو نظام حوكمة الشركات، وهذا انطلاقا من التعاريف التي قدمت لحوكمة الشركات، والتي واعتبرتها بأنها نظام.

على اعتبار أن التدقيق الداخلي آلية من آليات حوكمة الشركات فإنها تعمل على خدمة كافة الأطراف التي لها علاقة بالشركة، وذلك بما تمتلكه من مؤهلات لذلك إذ تعد:

– نشاط موضوعي يتم من خلال إعداد برنامج سنوي أو على فترات، ثم فحص ومن ثم تقييم لينتهي بتقرير، بواسطة أشخاص مهنيين على درجة من التأهيل العلمي والعملي، ولا شك فى أن السماح لأطراف خارجية بتقديم التدقيق الداخلي يؤكد على دعم استقلالية الوظيفة وحيادها بالتالي جودة هذه الخدمات، هذا من شأنه أن يخدم مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات، وهو الشفافية والإفصاح للمعلومة السليمة المالية وغير المالية.

– التدقيق الداخلي نشاط يتجسد من خلال احترام وتطبيق مجموعة من معايير التدقيق الداخلي والصادرة من قبل هيئات مهنية دولية على المستوى العالمي، بالإضافة إلى الاعتبارات التنظيمية والقانونية المتبعة بالشركة، ويدل هذا على مدى الفعالية عندما تطبق وفقا للمعايير الدولية التي تقلل بقدر الإمكان من الوقوع في الصور المتباينة للأخطاء والتلاعب.

– أصبح التدقيق الداخلي يعالج قضايا غير تقليدية كالخدمات الاستشارية وخدمات التأكيد والفحص والتقييم، الأمر الذي يجعله يصب بشكل صريح في خدمة العملاء والأطراف ذات العلاقة بالشركة، وتساهم في إدارة وتقييم المخاطر وبذلك المساهمة في إرساء قواعد حوكمة الشركات؛

– نشاط يقوم المدقق الداخلي بتأديته، يهدف بدرجة كبيرة إلى حماية ممتلكات الشركة، من السرقة وسوء الاستغلال، تحسين وتطوير وتوسيع نشاط الشركة، ويصب هذا بشكل مباشر في طمأنة الملاك بأن أموالهم تم التصرف فيها بشكل اقتصادي، وبالتالي خدمة أهداف حوكمة الشركات.

– وضع إطار عام لتحسين أداء الأنشطة في ضوء مجموعة من الأسس القادرة على قياس هذا الأداء بحيث تؤدى في نهاية المطاف إلى تحسين وتعزيز العمليات التنظيمية بالشركة.

– يعتبر التدقيق الداخلي مقوم من المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية في الشركة، الغرض منها هو بناء نظام رقابي داخلها، تعمل من خلاله الإدارة بالاطلاع على مدى الالتزام بالخطط والإجراءات الرقابية عبر كامل الوظائف في الشركة، ومن ثم بلوغ

الأهداف المسطرة والتحكم فيها، الأمر الذي يؤدي إلى إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها أكثر فأكثر، وذلك يدعم بشكل مباشر تحديد المسؤوليات للمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، وبالتالي الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

– التأكيد بصورة غير تقليدية على أن اعتبار عناصر نظام الرقابة الداخلية هي المدخل اللازم لمساعدة منظمات الأعمال على توفير نظام جيد ومقبول لحوكمة الشركات، وبناء عليه فقد أصبح لازماً على المدقق الداخلي مباشرة مهام ومسئوليات جديدة في مجالات إدارة المخاطر والرقابة ونظام الحوكمة.

– توكيد جودة تقرير المدقق الداخلي من خلال الإشارة إلى أن أنشطة المدقق الداخلي قد تمت وفقاً لمعايير الممارسة المهنية الدولية، الأمر الذي يعزز الثقة في هذه الوظيفة في خدمة حوكمة الشركات.

– باعتبار أن التدقيق الداخلي نظام تغذية عكسية لمجموعة من الأنظمة الفرعية بالشركة، فبالتالي تساعد هذه الوظيفة في اعداد تقرير لمجلس الإدارة حول مدى التطبيق الجيد لقواعد حوكمة الشركات، والذي سيفصح عليه مجلس الإدارة للأطراف ذات العلاقة.

– يساعد التدقيق الداخلي في توفير المعلومات الكافية، التي تسهل على مجلس الإدارة اتخاذ القرارات، خاصة الاستراتيجية منها، ويصب هذا في توفير جو من الإفصاح والشفافية التي تطلبها قواعد حوكمة الشركات.

– التدقيق الداخلي –من خلال لجان التدقيق –التدقيق الخارجي–مبادئ حوكمة الشركة المتصلة بحماية حقوق المساهمين، وبالمعاملة المتكافئة لجميع المساهمين وبدور أصحاب المصالح، وبالشفافية والإفصاح المالي وبمسئوليات مجلس الإدارة، وذلك لتوفير قناعة مهنية مقبولة حول مدى توافر هذه القواعد الحاكمة للشركة وتحديد نقاط الضعف في نظم وهياكل كل شركة بفعل تدنى عناصر كل مبدأ من هذه المبادئ.

من خلال ما سبق يمكن القول أن هناك حاجة ملحة لوظيفة التدقيق الداخلي كوظيفة مساعدة أساسية في الشركة، من عدة أطراف، ويعتبر الوصول إلى ممارسة جيدة لحوكمة الشركات بعتمد بدرجة كبيرة على التدقيق الداخلي، كيف لا وهي تعتبر وجودها مبدأ من المبادئ المحققة لحوكمة الشركات، إذ يمكن تصور عمل المدقق الداخلي في إطار تحقيق الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات والأهداف المرجوة منها.

– المتغير المستقل الثالث: لجنة التدقيق؛

تعتبر لجنة التدقيق من الأهمية البالغة لتفعيل مبادئ الحوكمة، إذ أنها مرتبطة مباشرة بمجلس الإدارة وتعمل على تقديم تقاريرها الدورية له، وبالتالي فإنها تعتبر إحدى الآليات الهامة التي تساعد الشركة على الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، ونلمس ذلك من خلال أهمية انعكاسات خدماتها على مختلف الأطراف الفاعلة في الشركة، والتي سوف نستعرضها كالآتي:

✓ **المساهمة في تفعيل عمل مجلس الإدارة**

إن إنشاء لجنة التدقيق يؤدي إلى مساعدة أعضاء الإدارة التنفيذيين من تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم وخاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبية والتدقيق، وذلك عن طريق دور لجان التدقيق في تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي، وذلك من خلال الاجتماع بالمدقق الخارجي أثناء وفي نهاية عملية التدقيق وتوصيل نتيجة هذه الاجتماعات إلى مجلس الإدارة والمساعدة في حل المشاكل التي قد يواجهها المدقق مع إدارة الشركة التنفيذية فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية، الأمر الذي يخدم مبدأ الحوكمة المتعلق بمجلس الإدارة وكيفية عمله ومسؤولياته، إذ تخفف لجان التدقيق من المسؤولية الملقاة على عاتق مجلس الإدارة من جهة، وتكبح جماح تصرفاته الغير مسؤولة تجاه الإدارة التنفيذية والأطراف الأخرى.

ومن ناحية أخرى فإن وجود لجنة التدقيق بما لديها من استقلالية وخبرة أعضائها، يؤدي إلى تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة وقسم التدقيق الداخلي داخل الشركة بالشكل الذي يدعم دورها واستقلاليتها ويجعل مجلس الإدارة على دراية تامة بالمشاكل التي يواجهها المدقق الداخلي، بل والأكثر من ذلك تقوم لجنة التدقيق بتقديم الحلول المناسبة لمجلس الإدارة والتي تؤدي إلى تفعيل الدور الرقابي والإشرافي له تجاه وظيفة التدقيق الداخلي، وهذا أيضا يسهل على مجلس الإدارة في التعامل مع مختلف المستويات الرقابية بالشركة الأمر الذي يفعل من دورهما في السيطرة على النواحي التسييرية بالشركة، وبالتالي المساهمة في تفعيل قواعد الإدارة الرشيدة في الشركة.

✓ **المساهمة في تفعيل آلية التدقيق الخارجي**

انطلاقا من نظرية الوكالة، من المفترض أن يكون التدقيق الخارجي هي الوظيفة الوحيدة المؤهلة لتأدية دور الوكيل بين مختلف الأطراف الفاعلة في الشركة، إلا أن وظيفة التدقيق الخارجي تعرضت للعديد من الانتقادات المتعلقة بفعاليتها، وذلك في ضوء الانهيارات المالية مع بداية القرن الواحد والعشرين، وهو الأمر الذي أدى إلى قيام الهيئات العالمية بتقديم حلول من شأنها تفعيل الدور الذي يمكن أن تؤديه، ومن هذه الحلول، الاهتمام بالدور الذي تلعبه لجان التدقيق في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي

بالشكل الذي يؤدي إلى قيام المدقق الخارجي بمهامه دون ضغط أو تدخل من إدارة الشركة، ولقد قامت العديد من الهيئات المهنية من إصدار مجموعة من المعايير المتعلقة بدور لجان التدقيق في عملية التدقيق الخارجي، لأنها تعتبر آلية رقابية تساعد في تقييم النظم الرقابية الداخلية للشركة من جهة، وتعمل على تأكيد ما تم نشره من معلومات حول نشاط الشركة.

بطبيعة العلاقة بين لجان التدقيق والتدقيق الخارجي حددت في مجموعة من المسؤوليات للجان التدقيق تجاه المدقق الخارجي منها:

- دور لجان التدقيق في تعيين المدقق الخارجي.
- دور لجان التدقيق في تحديد أتعاب المدقق الخارجي.
- دور لجان التدقيق في حل المشاكل التي قد تنشأ بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة.
- أهمية قيام لجان التدقيق في زيادة تفاعل المدقق الخارجي بقسم التدقيق الداخلي بالشركة؛
- أهمية قيام لجان التدقيق بتدقيق القوائم المالية على فترات أو سنوية وذلك قبل توقيعها من قبل مجلس الإدارة.

وبالتالي يمكن القول أن لجان التدقيق تساعد في توفير البيئة الملائمة لعمل المدقق الخارجي بأكثر جودة، حيث أنها تزيد من استقلاليتها والتخلص من الضغوط التي يمكن أن تواجهها من قبل الإدارة العليا، وتسهيل العمل مع المدقق الداخلي، الأمر الذي يصب مباشرة في تفعيل التكامل المفترض بين التدقيق الداخلي والخارجي، وبالتالي تعمل لجان التدقيق على المساهمة في الارتقاء بخدمات المدقق الخارجي إلى مستوى عال من الجودة، بما يخدم الإدارة الرشيدة في الشركة، وبالتالي خدمة كل من المساهمين والأطراف ذات العلاقة بالشركة.

- ✓ **المساهمة في تفعيل آلية التدقيق الداخلي**

إنشاء لجان التدقيق أدى إلى وجود عديد من المنافع لقسم التدقيق الداخلي داخل الشركة، فوجود لجنة مستقلة تقوم باختيار رئيس قسم التدقيق الداخلي وتوفير الموارد اللازمة لهذا القسم والاجتماع المستمر بهم لحل المشاكل التي قد تنشأ بين هذا القسم وإدارة الشركة، وفي نفس الوقت قيام قسم التدقيق الداخلي بإرسال تقاريره إلى لجنة التدقيق والتي تعتبر قناة اتصال بين هذا القسم ومجلس إدارة الشركة، كل هذا يؤدي في النهاية إلى زيادة الاستقلالية، والسهر على احترام معايير ممارسة الوظيفة وتفعيل الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي بالشركة، وعلى أساس أنها تعتبر من الآليات الفاعلة في تجسيد المماسة الجيدة لحوكمة الشركات.

طبيعة العلاقة بين لجان التدقيق والتدقيق الداخلي بالشركات تأكد على أهمية لجان التدقيق في زيادة فعالية المدققين الداخليين وزيادة استقلاليتهم بالشكل الذي يمكنهم من تنفيذ مسؤولياتهم الرقابية، وبالتالي الارتقاء بجودة الخدمات المتأتية من قبل وظيفة التدقيق الداخلي، ومن ناحية أخرى فإن وجود لجان التدقيق يمكن المدققين الداخليين من زيادة التفاعل مع المدقق الخارجي. باعتبار أن من ضمن مسؤوليات لجان التدقيق هو التنسيق وزيادة الاتصال بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، بالشكل الذي يؤدي إلى مساعدة كل من الطرفين بالوفاء بمسؤولياته وزيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات والتقارير المحاسبية والمالية.

هناك حاجة لمستخدمي القوائم المالية لطرف محايد يضفي شيء من المصداقية حول ما تم إقراره فيما يخص نشاط الشركة، وحتى يكون هذا الطرف محايدا يجب أن يؤدي عمله بكل استقلالية وموضوعية، فإنشاء لجان التدقيق داخل الشركات يؤدي إلى زيادة الشفافية في المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية، فوجود لجنة مستقلة تقوم بعملية الإشراف على إعداد التقارير المالية وعلى تدعيم استقلالية ودور كل من التدقيق الداخلي والخارجي والتأكيد على الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات، كل هذا يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى التي تبنى قراراتها على المعلومات المالية التي تصدرها الشركات في هذه التقارير.

ومما سبق يمكن القول أن وجود لجان التدقيق يخدم كل التدقيق الداخلي، ومجلس الإدارة بشكل مباشر، وبالتالي المساهمة في التسيير الرشيد والجيد للشركة، كما يخدم كل من التدقيق الخارجي ومجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، وبالتالي حماية الحقوق، كل هذا يخدم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات من خلال إرساء قواعدها، ولكن لبلوغ كل هاذ من منظور لجان التدقيق، يجب أن تكون هي أيضا على درجة عالية من الجودة، وذلك من خلال احترام معايير التعيين والممارسة فيها.

ثانيا–المتغير التابع: التدقيق القانوني

إدارة وتسيير المخاطر المرتبطة بمهمة التدقيق القانوني للبيانات المالية كمصطلح، كثر الحديث عنه من طرف عديد الخبراء والمفكرين في مجال الإدارة الاستراتيجية للشركة وكذا الحصول على بيانات ومعلومات مالية صادقة وشفافة قابلة للمقارنة، والتقليل من لا تماثل المعلومات في ظل نظرية الوكالة (أصحاب المصلحة؛ المديرين).

إدارة أصحاب المصلحة هو الوعي بوجود متعدد ومتنوع لأصحاب المصلحة، وفهم ارتباطهم ومصلحتهم بالشركة. يتم تحديد العديد من أصحاب المصلحة (المستثمرين؛ الموظفين؛ العملاء) بسهولة بسبب علاقتهم التعاقدية الصريحة أو الضمنية مع الشركة. البعض الآخر يعرفون عن أنفسهم نتيجة التأثير (الإيجابي أو السلبي) لأنشطة الشركة على رفاهيتهم. وبالطبع، بعض

الأطراف الثالثة قد تدعي ملكيتها لحصة في الشركة عندما توجد مثل هذه العلاقة. في الواقع، موجودة ولكن لا يمكن إلزام المديرين على الاستجابة لكل مطلب أو انتقاد، بل هي ومع ذلك، ملزمة بدراسة وفحص جميع هذه المطالب بعناية قبل إصدار حكم على شرعيتها.

بروز اهتمامات خاصة ومتنوعة من أصحاب المصلحة ضمن مختلف مناطق اتخاذ القرارات الإدارية، ووفقا لأفق زمني ملتزم به. ظروف العمل الحالية هي أكبر مصدر لاهتمامات الموظفين، تكلفة وجودة المنتجات هي أكبر مصدر لاهتمامات الزبائن. البقاء على قيد الحياة والنمو على المدى الطويل قد يكون أكبر مصدر لاهتمامات المستثمرين والمجتمعات التي تعمل ضمنها الشركة. عند اتخاذ قرارات وإجراءات ذات صبغة خاصة، يتعين على المديرين منح الاعتبار الأول لفائدة أصحاب المصلحة المعنيين الأكثر صلة وحساسية.

المعلومات المتعلقة بالخيارات الاستراتيجية قيد الدراسة التي يمكن مشاركتها بشكل مناسب مع مجموعات محددة من أصحاب المصلحة. يمكن للمديرين أن يكونوا أكثر انفتاحا حول القرارات الحاسمة وعواقبها، والمديرين الأكثر وضوحا يفهمون ويقدرون تطلعات واهتمامات الأطراف المتضررة (المتأثرة)، والأرجح هو أن مواقع ومواطن الإشكالية يمكن حلها بصورة مرضية. فتح باب الاتصال والحوار هو، في حد ذاته، يمثل فائدة لأصحاب المصلحة، بصرف النظر تماما عن محتواها أو الاستنتاجات المتوصل إليها.

تختلف مجموعات أصحاب المصلحة ليس فقط في مصالحهم الأولية واهتماماتهم، ولكن أيضا في حجمها، وتعقيدها، ومستوى ارتباطها بالشركة. يتم التعامل مع بعض المجموعات بشكل رسمي، ومنتظم المنصوص عليه قانونا، الآليات، مثل اتفاقات المساومة الجماعية واجتماعات مالكي الأسهم.

ويتم الوصول إلى الآخرين من خلال الإعلان والعلاقات العامة، أو بيانات صحفية، ويبقى الآخرون (على سبيل المثال، المسئولين الحكوميين) إلى حد كبير من خلال الإجراءات الرسمية والاتصالات الشخصية. أسلوب الاتصال ونوع المعلومات المقدمة، أو فرص الحوار على حد سواء، يمكن أن تتنوع بشكل مناسب وسط مختلف مجموعات أصحاب المصلحة، على الرغم من أن مواصفات الوضعيات وتفسيرات الإجراءات المعروضة من قبل المديرين ينبغي أن تكون متسقة بين جميع أصحاب المصلحة. الحذر الشديد مطلوب عندما يتعامل المديرون مع مجموعات أصحاب المصلحة التي لديها قدرات محدودة على استيعاب وتقييم المواقف والخيارات المعقدة.

الإعلان والمجاهرة بعدالة توزيع المنافع والأعباء بين أصحاب المصلحة وقابليتها على الإثبات هي في حد ذاتها، تمثل منافع لأصحاب المصلحة. قد يحتاج المديرون إلى بذل مجهودات خاصة لإثبات الترابط مع أصحاب المصلحة من جهة وطبيعة التعاون القائم بين المؤسسة وأصحاب المصلحة غير المتعاقدين والتلقائيين من جهة أخرى.

خلق الشركة للثروة يعطي بالضرورة نتائج، التي قد لا تتم بوساطة كاملة من السوق، بعض هؤلاء قد تكون مفيدة وموضع ترحيب، البعض الآخر قد يكون ضارا، لرصد وتخفيف عواقب غير مرغوب فيها (العوامل الخارجية السلبية) غالبا ما يتطلب التعاون مع شركات أخرى كمنظمات القطاع الخاص والهيئات العمومية والوحدات الحكومية. ينبغي على المديرين أن يكونوا سباقين إلى تطوير الاتصالات مع مجموعات ذات صلة وفي تحالفات مزيفة تهدف إلى الحد من الآثار الضارة وتعويض الأطراف المتضررة.

في الغالب فان الملاحظة الحقيقية هي أن شركة واحدة لا يمكنها أن تحل هذه المشكلة لوحدها، بل ينبغي أن تكون محفزا على التعاون متعدد الأطراف، وليس ذريعة للإهمال والتقاعس عن العمل.

النتائج الأولية لمعظم المساعي البشرية (وخاصة المساعي التي تنطوي على نفقات كبيرة، والمصالح المتنوعة والفترات الزمنية الطويلة) لا يمكن أبدا التوقع التام لها مسبقا. وبالتالي، فالقرارات الإدارية وعمليات الشركة تؤدي بالضرورة إلى نشوء مخاطر متعددة ومتنوعة. فعلى المديرين التواصل علنا مع أصحاب المصلحة بشأن المخاطر التي تنطوي عليها مع أدوار خاصة في مشاريع الشركة، كما ينبغي التفاوض المناسب على عقود تقاسم المخاطر (وتقاسم المنافع) حيثما كان ذلك ممكنا.

عندما يتفق أصحاب المصلحة بدراية على قبول مجموعة معينة من المخاطر والمكافآت، فان الترتيب والتنظيم عادة ما يكون مرضي. ومع ذلك، قد تكون لبعض المشاريع نتائج قد لا يمكن تصور التعويض الذي سيكون كافيا لها، أو المخاطر التي لا يمكن فهمها تماما أو تقديرها من خلال معايير أصحاب المصلحة. ضمن هذه الظروف، فان المديرين لديهم مسؤولية إعادة هيكلة مشاريع للقضاء على إمكانية ظهور نتائج غير مقبولة، أو التخلي عنها تماما إذا لزم الأمر.

حتى هذه النقطة، تكلمنا عن المديرين كما لو كانوا منسقين نزهاء لتفاعلات أصحاب المصلحة. ومع ذلك، المديرين أيضا يشكلون مجموعة أصحاب مصلحة متميزة، مع خاصية الوصول إلى المعلومات والتأثير الفريد على قرارات الشركة.

بوصفهم أصحاب مصلحة، فان المديرين يهتمون بشكل طبيعي بأمن وظائفهم، مستوى مكافآتهم، ونطاق سلطتهم التقديرية في استخدام موارد الشركة. وقد وضعت مجموعات أخرى من أصحاب المصلحة (المساهمين ومجالس الإدارة، على وجه

الخصوص) تشكيلة متنوعة من الترتيبات تهدف إلى تحقيق المواءمة بين مصالح المديرين مع مصالح الشركة ككل، ومنع التعسف الانتهازي للمناصب الإدارية.

ومع ذلك، فإن التوتر بين مصالح المديرين كأصحاب المصلحة، من جهة، ومجموعات أصحاب المصلحة الأخرى وحقوق الشركة نفسها ككيان مستمر، من جهة أخرى، أمر لا مفر منه. فمسؤولية المديرين تجعلهم يدركون ويعترفون بهذه الحقيقة، وبالتالي سوف يؤدي ذلك إلى قبول وتشجيع الممارسات التنظيمية التي تهدف إلى السيطرة على مصدر الصراع داخل المنظمة. حيث يكتسب المديرون المصداقية عندما يضعون إجراءات مراقبة أدائهم، وعند الاقتضاء، تسهيل مراجعة طرف ثالث لهذا الأداء.

مسائل المصداقية تتمثل في طرح أسئلة من قبل المديرين للجهات المعنية الأخرى عن مدى مواءمة مصالحها مع مصالح الشركة، والتصرف بمسؤولية وليس بانتهازية. بدون مصداقية متبادلة، فان ثقة أصحاب المصلحة تتدهور وقد يتعرض الطابع التعاوني للمنظمة للخطر.

خلاصة

هذا الفصل سمح لنا قبل كل شيء بتحديد نموذج التحليل المستخدم في الدراسة الخاصة بنا من خلال رسم بياني من أجل تحديد الإجراءات التي يتعين اعتمادها للحد من المخاطر المتعلقة، بإجراء التدقيق القانوني للبيانات المالية وضمان إصدار القوائم المالية الصحيحة إضافة لتسيير وإدارة المخاطر وكذا التمكن من إبداء رأي فني محايد، كل هذا وباعتبار التدقيق القانوني آلية حوكمية تتقاطع مع عدة آليات؛ أو بالأحرى تساهم في تحقيق فعالية أليات أخرى (التدقيق الداخلي؛ لجنة التدقيق؛ مجلس الإدارة) من أجل نظام حوكمة شركات جيد. وأيضًا منهجية البحث وأدوات جمع البيانات (المقابلة؛ المسح الوثائقي؛ الملاحظة).

تم تحديد مجتمع الدراسة على أساس اختيار الشركات الملزمة بالمصادقة على حساباتها من خلال التدقيق القانوني (محافظ الحسابات)، وهي ذات طابع عمومي اقتصادي فكان اختيار الشركات بطريقة عشوائية حسب قبول التربص، فمعظم الشركات كانت متكتمة للمعلومات، الشركات عينة الدراسة تسعى لتحقيق نظام حوكمة فعال من خلال إعطاء أهمية بالغة لمختلف الآليات الأخرى (مجلس الإدارة؛ التدقيق الداخلي؛ لجنة التدقيق؛ البيئة القانونية والتنظيمية...). من خلال ذلك حددت عينة الدراسة من ثلاث شركات جزائرية في قطاعات مختلفة النشاط. حتى يمكن تعميم النتائج المتوصل إليها نسبيا.

الفصل الخامس: حوكمة الشركات عينة الدراسة

وإدارة المخاطر المرتبطة بمهمة التدقيق القانوني

للبيانات المالية

تمهيد

مكننا التحليل الذي أجري في الجزء النظري (الفصل الأول، الفصل الثاني، الفصل الثالث)؛ من تحديد الإجراءات التي يتعين اعتمادها للحد من المخاطر المترتبة عن أنشطة الشركة، بإجراء التدقيق القانوني للبيانات المالية الذي يضمن قوائم مالية صحيحة ذات شفافية أو على الأقل التقليل من الأخطاء والتلاعبات الانتهازية، إضافة لتسيير وإدارة المخاطر وكذا التمكن من إبداء رأي فني محايد حول وضع الشركة، ولكن وباعتبار التدقيق القانوني آلية حوكمية فإن هذه الآلية تتقاطع مع آليات أخرى؛ أو بالأحرى تساهم في تحقيق فعالية آليات أخرى (التدقيق الداخلي؛ لجنة التدقيق؛ مجلس الإدارة...) من أجل نظام حوكمة شركات جيد.

سيسمح لنا هذا الفصل؛ بتقييم الشركات عينة الدراسة لمدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات المتعلقة بمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وكذا ما إذا توافرت الآليات الداخلية لحوكمة الشركات بعدها اختبار العلاقة الارتباطية فيما بينها من جهة (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي) ومن جهة أخرى علاقة تلك الآليات الداخلية مع آلية خارجية مهمة وهي آلية التدقيق القانوني وما إذا كانت الخطوات التي اتخذها المدقق خلال مهمة التدقيق تتوافق والمقاربة على أساس المخاطر هذا لإدارة وتسيير المخاطر المرتبطة بمهمة التدقيق القانوني، بعدها تلخيص معايير التدقيق الجزائرية في جدول من اجل معرفة مدى التوافق مع تلك المعايير وتطبيقها بفعالية.

انطلاقا من هذا المنظور نقوم في هذا الفصل الذي هو بمثابة الجزء التطبيقي (مرحلة التحليل والتأويل) تبدأ بتحضير المعطيات التي تم جمعها وتنتهي بتحليل المعطيات المحضرة وتأويل النتائج، بداية تحليل نتائج الاستبيان واختيار الشركة التي تتوافر على الشروط ليتم تقييم الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات واختبار العلاقة ما بين الآليات الحوكمية، بعد ذلك تحديد وتقييم مخاطر التدقيق؛ ثم رسم خطة التدقيق بالاعتماد على المخاطر المحددة أنفا؛ بعدها صياغة التقرير النهائي وأخيرا تقييم التزام المدقق القانوني بمعايير التدقيق الجزائرية من خلال ثلاثة محاور:

– اختبار العلاقة ما بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات وتقييم مدى الالتزام بالمبادئ الحوكمية؛

– تحديد وتقييم مخاطر التدقيق؛

– خطة مهمة التدقيق بالاعتماد على المخاطر المحددة ومدى التوافق ومعايير التدقيق.

1. اختبار العلاقة ما بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات وتقييم مدى الالتزام بالمبادئ الحوكمية

تمس الدراسة الميدانية ثلاث شركات جزائرية عمومية ذات طابع اقتصادي على مستوى الجزائر العاصمة (شركة ميناء الجزائر، الشركة العامة للخدمات البحرية، شركة باتيمطال)، وقد تم استخدام طريقة الاستبيان المغلق كأداة منهجية لجمع البيانات حول ثلاث محاور لاختبار العلاقة ما بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي) وبعدها تقييم مدى الالتزام بالمبادئ الحوكمية وهذا بعد اختيار العينة التي تتوافر على الآليات الداخلية لحوكمة الشركات مجتمعة، وقد تم صياغة الاستبيان وفق ثلاث محاور؛ كان المحور الأول عبارة عن المتغيرات الضابطة، أما المحور الثاني خصص للمبادئ الحوكمية وفقا لمبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لسنة 2015 وهو أخر إصدار، وأخيرا المحور الثالث فكان متعلق بآليات الحوكمة الداخلية وهذا بالرجوع للإطار النظري للدراسة، وبعد صياغة استمارة الاستبيان تم تحكيمه من طرف أساتذة مختصين في مجال حوكمة الشركات إضافة لمدقق لغوي لسلامة اللغة وفهمها.

وتم تجميع البيانات عبر توزيع استبانات الدراسة وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن تم تفريغها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي: الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 22 (Statistical Package for the Social Sciences) واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة خصيصا من أجل اختيار الشركة التي تتوافر فيها الشروط من أجل قبول او رفض فرضيات الدراسة (فرضية العلاقة ما بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات)، تم توزيع 50 استبيان على أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء لجنة التدقيق والمدققين الداخليين، وتم استرداد 47 استبيان وبعد الاطلاع عليها وفحصها تبين أن 39 استبيان فقط صالح لإجراء الدراسة. الجدول رقم (5-1) أدناه يلخص عدد استبانات الدراسة:

الجدول رقم (5-1): عدد استبانات الدراسة

البيـان	الاستبيان	
	العدد	النسبة المئوية
عدد الاستبيانات الموزعة	50	% 100
عدد الاستبيانات المستردة	47	% 94
عدد الاستبيانات الصالحة	39	% 78

المصدر: من إعداد الطالب بناء على عدد استبانات الدراسة.

أما عدد الاستبانات الموزعة على كل شركة من الشركات عينة الدراسة كانت كالموالي: شركة ميناء الجزائر 15 استبيان، وشركة باتيمطال 11 استبيان، وأخيرا الشركة العامة للخدمات البحرية 13 استبيان. والجدول الموالي يوضح العدد والنسبة لكل شركة: (الملحق رقم 01)

الجدول رقم (5-2): عينة الدراسة

الشركات	العدد	النسبة المئوية
شركة ميناء الجزائر	15	38,5
شركة باتيمطال	11	28,2
الشركة العامة للخدمات البحرية	13	33,3
المجموع	39	100,0

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

تم إعداد الاستبيان[1] وتقسيمه كالآتي:

– **الجزء الأول**: يتكون من البيانات العامة والشخصية لأفراد العينة ويتكون من 5 فقرات.

– **الجزء الثاني**: يخص تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بالنسبة لصناع القرار والمستثمرين ويتكون من أربع محاور حيث:

* **المحور الأول**: يناقش مدى ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة الشركات.

* **المحور الثاني**: يناقش مدى التزام الشركات بحقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة لهم.

* **المحور الثالث**: يناقش دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.

* **المحور الرابع**: يناقش الإفصاح والشفافية والعلاقة مع الشركات الاستثمارية.

* **المحور الخامس**: يناقش مسؤوليات مجلس الإدارة.

– **الجزء الثالث**: يخص الأليات القصدية المختصة لحوكمة الشركات (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي) ويتكون من ثلاث محاور حيث:

* **المحور الأول**: يناقش مجلس الإدارة من خلال تعزيز المهام الإشرافية لمجلس الإدارة من خلال تعيين مجالس إدارة أكثر تنوعا؛ تدعيم أدوار مجلس الإدارة وتقوية وضعه في مقابل الإدارة؛ هيكلة وتنظيم عمليات الترشيح والتقييم بمجلس الإدارة.

[1] الملحق رقم 02: استمارة الاستبيان.

***المحور الثاني:** يناقش لجنة التدقيق من خلال إضافة عمق التحليل من خلال لجان مجالس الإدارة؛ الاستقلالية وإدارة المخاطر.

***المحور الثالث:** يناقش التدقيق الداخلي من خلال تبعية وتداخل التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق مع عدم وجود تبعية مباشرة وحرة لمجلس الإدارة.

تم إعداد أسئلة الاستبيان بناء على مقياس ليكارت الخماسي Likert scale والموضح في الجدول رقم (5 – 3) أدناه.

جدول رقم (5 – 3): مستويات مقياس ليكارت الخماسي

المستوى	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الوزن	5	4	3	2	1

المصدر: محمود مهدي البياتي، دلال القاضي، (2007)، **منهجية أساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS**، دار الحامد، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ص: 113.

1.1. الصدق الظاهري للاستبيان (صدق المحكمين)

ومن اجل التأكد من الصدق الظاهري للاستبيان (صدق المحكمين)، قام الطالب بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال إعداد استمارة استبيان أولية على النحو المذكور أعلاه وعرضها على الأستاذ المشرف لتصحيحها، ثم تم القيام بالتعديلات اللازمة التي أشار عليها الأستاذ المشرف. ومن ثم؛ تم عرضها على مجموعة من المحكمين تألفت من أساتذة جامعيين متخصصين في حوكمة الشركات ومحكم لغوي لضمان لغة سهلة وواضحة.

يوضح الجدول أدناه أسماء المحكمين الذين قاموا بتحكيم استمارة الاستبيان:

الجدول (5–4): قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة
د. لخضر مداح	أستاذ محاضر أ	كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير؛ جامعة الجلفة
د. حمزة لعرابي	أستاذ محاضر أ	كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير؛ جامعة البليدة 2
د. بكيحل عبد القادر	أستاذ محاضر أ	جامعة حسيبة بن بوعلي؛ الشلف
د. عبد القادر عيادي	أستاذ محاضر أ	جامعة حسيبة بن بوعلي؛ الشلف
د. خالد عزاوي	أستاذ مساعد	المدرسة العليا للتجارة – القليعة

أ. وليد بن خليفة	مدقق لغوي	طالب دكتوراه؛ المدرسة العليا للأساتذة؛ جامعة بوزريعة

المصدر: من إعداد الطالب

تركزت توجيهات المحكمين على نقد طول الاستبانة الأولية، كما أن بعض المحكمين نصحوا بضرورة تقليص بعض العبارات من بعض الأقسام وإضافة بعض العبارات لأقسام أخرى والتعديل في صيغ بعض العبارات، واستنادا إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون قام الطالب بإجراء التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم صياغة وتعديل العبارات وحذف وإضافة البعض الأخر منها. كما تم عرض استمارة الاستبيان على مدقق لغوي ليكون بلغة بسيطة ومفهومة، وعلى ضوء هذا وزعت استمارة الاستبيان في صورة نهائية على الشركات عينة الدراسة.

2.1. إجراء اختبار ثبات الأداة وصدقها (الصدق البنائي للاستبيان)

إجراء اختبار ثبات الأداة وصدقها أو ما يسمى بالصدق البنائي للاستبيان Validity of internal consistency (ارتباط الفقرات ببعدها، وارتباط الأبعاد بالاختبار ككل)، ومواطن قصورها. يصنف كإجراء من إجراءات اختبار صدق المفهوم أو الصدق البنائي، أو الصدق التكويني، أو صدق التكوين الفرضي (كثرت المسميات والمعنى واحد)، وتتلخص جل الدواعي والأسباب في جوانب شكلية. ويتم الحصول على هذه النتائج الكمية باستعمال SPSS مثلا، ضمنيا هذه النتائج أو المؤشرات الكمية تقدم براهين موضوعية على توفر الصدق في الأداة المستعملة ما دامت تقوم على بيّانات كمية موضوعية وليست براهين كيفية ذاتية. صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان.

إن معادلة ألفا تقوم أساسا على مدى التغاير Covariances بين فقرات المقياس، وقدّم كرونباخ صيغا عديدة قائمة أساسا على التغاير على الرغم من أن معادلته المتداولة بكثرة تقوم على التباين (تباين فقرات المقياس، وتباين الاختبار ككل). وعند توفر شرط تجانس المقياس أي أن يقيس المقياس بعدا واحدا، وتثبيت طول الاختبار (عدد الفقرات التي يحتوي عليها)، تقدم طريقة ألفا كرونباخ دليلا أقوى مما تقدمة طريقة صدق الاتساق الداخلي على تجانس المقياس لعدة أسباب منها:

أولا: أنها لا تقوم على الدلالة الإحصائية، فالعبرة بمستوى الثبات الإجمالي (ويقصد بذلك ألا يقل معامل ألفا عن 0.6 في الدراسات الاستطلاعية، وعن 0.7 في الدراسات الأساسية، أو ما يقارب هذين المستويين)، وبالتالي لا نحكم على كفاية معامل ألفا بناء على الدلالة الإحصائية،

والسبب الثاني أنه يقدم مؤشرا كليا على اتساق المقياس (شريطة تجانسه)، أو على مستوى كل بعد (باعتبار البعد يكون متجانسا)، في حين أن طريقة صدق الاتساق الداخلي تفتقر إلى المؤشر العام للاتساق على مستوى المقياس وعلى مستوى البعد.

والسبب الثالث أن معامل ألفا لا يؤدي إلى هدر عدد كبير من الفقرات كما هو الشأن بالنسبة لطريقة صدق الاتساق الداخلي التي غالبا ما يسفر استعمالها عن حذف عدد من العبارات أو الفقرات لافتقارها للدلالة الإحصائية. وعند بتر أعضاء المقياس بحذف العديد من فقراته، فإنه يفتقر إلى التغطية الدلالية النظرية الكافية للمفهوم الذي يهدف الاختبار إلى قياسه. وبهذا نحارب الصدق عن طريق الصدق. وأعتقد أن الصدق يكتفي بما يقدمه له الثبات (معامل ألفا أو أي طريقة أخرى من طرق الثبات) من دليل على الاتساق، أما دليل الاتساق الذي تقدمه طريقة صدق الاتساق الداخلي فتعتبر إضافة لا تقدم جديدا لحجية الاتساق التي قدمها الثبات، بل إضافة غالبا ما تضرّ ببيّنة المقياس أكثر مما تنفعه إذ تؤدي إلى بتر أعضاء المقياس، باستبعاد العديد من فقراته، والإبقاء على الفقرات التي لا تضيف جديدا إلى دلالة المقياس رغم دلالتها الإحصائية .

ومع ذلك يحتاج الصدق إلى أدلة أخرى غير دليل الاتساق، وهذه الأدلة الأخرى تتجاوز إمكانية طرق الثبات، وتتجاوز بكثير إمكانية طريقة صدق الاتساق الداخلي.

كخلاصة الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة. ويمكن التحقق من ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل ألفا كرومباخ الذي تتراوح قيمته بين الصفر والواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة المعامل من الواحد الصحيح دل ذلك على وجود الثبات بدرجة عالية.

أما الصدق فيقصد به أن أداة الدراسة تقيس ما وضعت لقياسه، ويمكن التحقق من صدق الأداة بعدة طرق منها حساب معامل الصدق الذاتي وهو يساوي الجدر التربيعي لمعامل الثبات.

يوضح الجدول الموالي نتائج ألفا كرومباخ للاستبيان الخاص بالدراسة:

الجدول (5-5): نتائج اختبار ألفا كروم باخ لكل الأسئلة (المتغيرات جملة واحدة)

عدد الأسئلة	ألفا كرومباخ	الجدر التربيعي
61	0.899	0.948

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

تم إجراء الثبات لمقاييس الدراسة باستخدام معامل ألفا كرومباخ، وقد تبين أن قيمته بلغت 0.899 وتعد هذه القيمة مرتفعة ومقبولة لأغراض الدراسة أما عدد المفردات فكان 61، ومن ثم يمكن القول ان أداة الدراسة تتمتع بالثبات الداخلي.

بحساب معامل الصدق الذاتي لمقاييس الدراسة تبين ان قيمته تساوي 0.948 وتعد هذه القيمة مرتفعة ومقبولة لأغراض الدراسة. (الملحق رقم 03).

أما اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان؛ فيقصد بصدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، قوة الارتباط بين درجات كل مجال ودرجة الأسئلة الكلية للاستبيان. حيث تم تأكد الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له.

الجدول (5 – 6): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (ضمان وجود إطار عام وفعال)

عدد الفقرات	ألفا كرومباخ
6	,949
3	,891

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

يحتوي العنصر الأول من المحور الثاني للاستبيان على 6 عبارات، يتبين لنا من خلال الجدول السابق أن معامل ألفا كرومباخ لكل الفقرات قيمته 0.949 مما أدى بحدف الفقرات 2 – 4 – 5 لتصبح قيمة ألفا كرومباخ 0.891 حتى تكون كل الفقرات صادقة (1 – 3 - 6). (الملحق رقم 04)

الجدول (5 – 7): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين)

عدد الفقرات	ألفا كرومباخ
8	,859

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

يحتوي العنصر الثاني من المحور الثاني للاستبيان على 8 فقرات، من خلال الجدول معامل الفا كرومباخ قيمته 0.859 وهي قيمة مقبولة. (الملحق رقم 05)

الجدول (5 – 8): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (دور أصحاب المصالح)

عدد الفقرات	ألفا كرومباخ
4	,844

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات spss

يحتوي العنصر الثالث من المحور الثاني للاستبيان على 4 فقرات، من خلال الجدول معامل الفا كرومباخ قيمته 0.844 وهي قيمة مقبولة. (الملحق رقم 06)

الجدول (5 – 9): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (الإفصاح والشفافية والعلاقة مع الشركات الاستثمارية)

عدد الفقرات	ألفا كرومباخ
6	,541
5	,778

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

يحتوي العنصر الرابع من المحور الثاني للاستبيان على 6 عبارات، يتبين لنا من خلال الجدول السابق أن معامل ألفا كرومباخ لكل الفقرات قيمته 0.541 وهي قيمة غير مقبولة مما أدى بحذف الفقرة 5 لتصبح قيمة ألفا كرومباخ 0.778 حتى تكون كل الفقرات صادقة. (الملحق رقم 07)

الجدول (5 – 10): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (مسؤوليات مجلس الإدارة)

عدد الفقرات	ألفا كرومباخ
7	,760

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

يحتوي العنصر الخامس من المحور الثاني للاستبيان على 7 فقرات، من خلال الجدول معامل الفا كرومباخ قيمته 0.760 وهي قيمة مقبولة. (الملحق رقم 08)

الجدول (5 – 11): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (ألية مجلس الإدارة – المهام)

عدد الفقرات	ألفا كرومباخ
5	,809

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

يحتوي العنصر الأول – الجزء الأول من المحور الثالث للاستبيان على 5 فقرات، من خلال الجدول معامل الفا كرومباخ قيمته 0.809 وهي قيمة مقبولة. (الملحق رقم 09)

الجدول (5 – 12): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (ألية مجلس الإدارة – الدور)

عدد الفقرات	ألفا كرومباخ
5	,774

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

يحتوي العنصر الأول – الجزء الثاني من المحور الثالث للاستبيان على 5 فقرات، من خلال الجدول معامل الفا كرومباخ قيمته 0.774 وهي قيمة مقبولة. (الملحق رقم 10)

الجدول (5 – 13): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (ألية مجلس الإدارة – الهيكلة)

عدد الفقرات	الفا كرومباخ
3	,760

المصدر: من إعداد البطالب بناءا على مخرجات spss

يحتوي العنصر الأول – الجزء الثالث من المحور الثاني للاستبيان على 3 فقرات، من خلال الجدول معامل الفا كرومباخ قيمته 0.760 وهي قيمة مقبولة. (الملحق رقم 11)

الجدول (5 –14): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (لجنة التدقيق – عمق التحليل)

عدد الفقرات	ألفا كرومباخ
6	,892

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

يحتوي العنصر الثاني – الجزء الاول من المحور الثاني للاستبيان على 6 فقرات، من خلال الجدول معامل الفا كرومباخ قيمته 0.892 وهي قيمة مقبولة. (الملحق رقم 12)

الجدول (5 –15): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (لجنة التدقيق – الاستقلالية)

عدد الفقرات	الفا كرومباخ
8	,892

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

يحتوي العنصر الثاني – الجزء الثاني من المحور الثاني للاستبيان على 8 فقرات، من خلال الجدول معامل الفا كرومباخ قيمته 0.892 وهي قيمة مقبولة. (الملحق رقم 13)

الجدول (5 –16): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (التدقيق الداخلي – التبعية)

عدد الفقرات	ألفا كرومباخ
2	,814
4	.517

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

يحتوي العنصر الثالث – الجزء الأول من المحور الثالث للاستبيان على 4 فقرات، يتبين لنا من خلال الجدول السابق أن معامل ألفا كرومباخ لكل الفقرات قيمته 0.517 وهي قيمة غير مقبولة مما أدى بحذف الفقرتين 1 –2 لتصبح قيمة ألفا كرومباخ 0.814 حتى تكون كل الفقرات صادقة. (الملحق رقم 14)

الجدول (5 –17): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (التدقيق الداخلي – الدور الفعال)

عدد الفقرات	الفا كرومباخ
4	,831

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

يحتوي العنصر الثالث – الجزء الثاني من المحور الثالث للاستبيان على 4 فقرات، من خلال الجدول معامل الفا كرومباخ قيمته 0.831 وهي قيمة مقبولة. (الملحق رقم 15)

من خلال ما سبق أداة الدراسة التي أعددناها صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

3.1. تحليل البيانات الشخصية

يتم في هذا الجزء تحليل البيانات الشخصية للعينة والمتمثلة في المستوى الوظيفي، الدرجة العلمية، التخصص، العمر، عدد سنوات الخبرة وتمثيلها بيانيا وذلك لتوضيحها بصورة أفضل.

جدول رقم (5 –18): الإحصائيات الوصفية لعينة الدراسة حسب متغير العمر

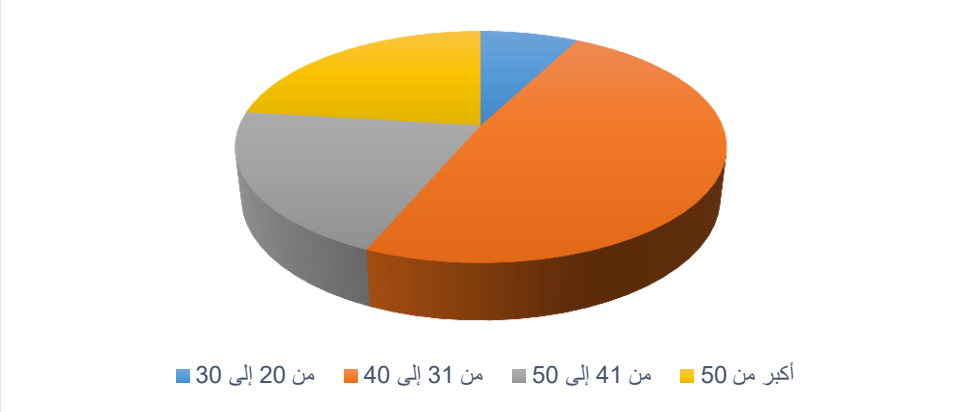
العمر		
	التكرارات	النسبة بالمائة
من 20 إلى30	3	7,7
من 31 إلى40	19	48,7
من 41 إلى50	8	20,5
أكبر من50	9	23,1
المجموع	39	100,0

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول (5–18) (الملحق رقم 16) أن هناك تنوع في الفئات العمرية لدى المستجوبين فكانت النسبة الكبيرة منهم مركزة عند الفئة (من 31 إل40 سنة) بنسبة 48,7 تليها الفئة الأكبر من 50سنة بنسبة 23,1، أما الفئة (من 41 إلى50 سنة) بنسبة 20,5 في حين تراوحت نسبة الفئة (20الى 30سنة) بنسبة 7,7 وبالتالي، يفسر توزيع النسب بين الفئات العمرية، بالميل نحو الأعمار المرتفعة نسبيا في السن وهو ما يؤكد رغبة العينة المدروسة في امتلاك كفاءات ذات خبرة تشكل أغلبية إطاراتها.

ولتوضيح توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر بصورة أوضح يمكن إدراج الشكل البياني (3–2) كما يلي:

الشكل رقم (5–1): يمثل عرض بياني لأفراد العينة حسب متغير العمر



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

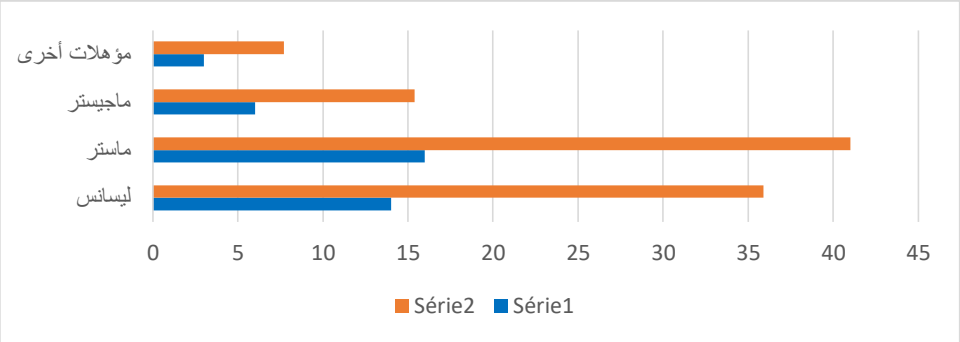
جدول رقم (5 – 19): الإحصائيات الوصفية لعينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي		
	التكرارات	النسبة بالمائة
ليسانس	14	35,9
ماستر	16	41,0
ماجيستر	6	15,4
مؤهلات أخرى	3	7,7
المجموع	39	100,0

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه (الملحق رقم 17) أن اغلب أفراد عينة الدراسة لديهم شهادة ماستر بنسبة 41 % وبنسبة 35,9 % لصالح شهادة ليسانس أما الأفراد الحاصلين على شهادة ماجيستر بنسبة% 6 ونسبة 7.7 %الحاصلين على مؤهلات أخرى. وهو ما يعبر عن ثراء راس المالي الفكري للعينة المدروسة. كما يمكننا توضيح الجدول السابق بصورة أفضل من خلال الشكل (5–2) الموالي:

الشكل (5–2): يمثل عرض بياني لأفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

جدول رقم (5 – 20): الإحصائيات الوصفية لعينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

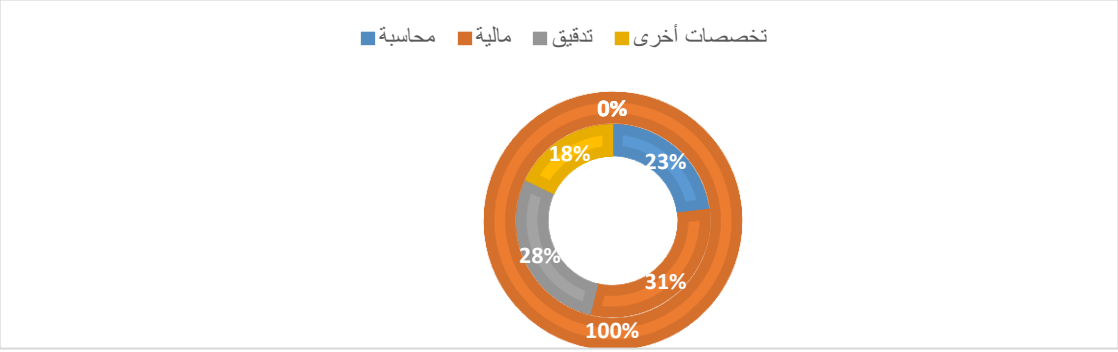
التخصص العلمي		
	التكرارات	النسبة بالمائة
محاسبة	9	23.07
مالية	12	30,8
تدقيق	11	28.2
تخصصات أخرى	7	17.93
المجموع	39	100,0

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه (الملحق رقم 18) أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير التخصص العلمي كما يلي: احتلت المرتبة الأولى فئة تخصص مالية بنسبة 30,8 يليها فئة التدقيق بنسبة 28.2 ثم بنسبة 23.07 لصالح تخصص المحاسبة، ما يؤكد قرب تخصص المستجوبين من تخصص الدراسة. ونسبة 17.93 لصالح التخصصات الأخرى.

كما يمكننا توضيح الجدول السابق بصورة أفضل من خلال الشكل (5-3) الموالي:

الشكل (5-3): يمثل عرض بياني لأفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel

جدول رقم (5 – 21): الإحصائيات الوصفية لعينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

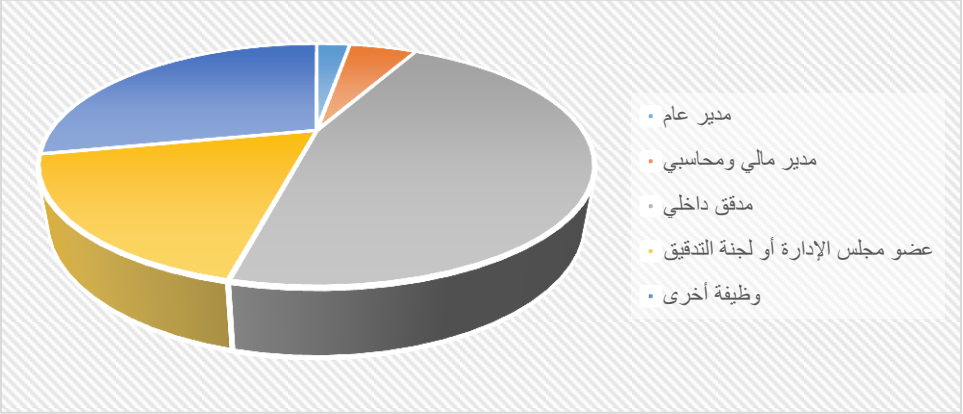
الوظيفة		
	التكرارات	النسبة %
مدير عام	1	2,6
مدير مالي ومحاسبي	2	5,1
مدقق داخلي	18	46,2
عضو مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق	7	17,9
وظيفة أخرى	11	28,2
المجموع	39	100

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه (الملحق رقم 19) أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير الوظيفة بأكبر نسبة لصالح وظيفة المدقق الداخلي بقيمة مشاهدة 18 أي بنسبة 46,2 بينما باقي الوظائف لدى أفراد العينة الدراسة توزعت بنسبة 28,2 لصالح تليها وظيفة عضو مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق بنسبة 17,9 اما مدير مالي ومحاسبي بنسبة في حين نسبة 2,6 لصالح مدير عام.

كما يمكننا توضيح الجدول السابق بصورة أفضل من خلال الشكل (5-4) أدناه:

الشكل (5–4): يمثل عرض بياني لأفراد العينة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel

جدول رقم (5 – 22): الإحصائيات الوصفية لعينة الدراسة حسب متغير الخبرة

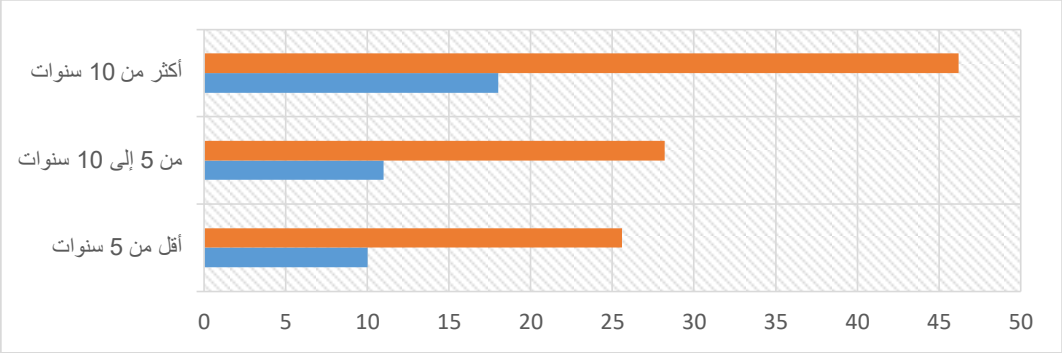
الخبرة		
	التكرارات	النسبة %
أقل من 5 سنوات	10	25,6
من 5 إلى 10 سنوات	11	28,2
أكثر من 10 سنوات	18	46,2
المجموع	39	100

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

يتضح من الجدول أعلاه (الملحق رقم 20) أن أفراد العينة حسب متغير الخبرة لديهم خبرة عملية أكثر من 10 سنوات في المرتبة الأولى بقيمة مشاهدة 18 أي بنسبة 46,2 من العينة الإجمالية مما يؤكد ويزيد من صحة الإجابات وصدقها وإمكانية الاعتماد عليها بصفة كبيرة في الإجابة على الأسئلة المطروحة. بينما باقي توزعت بنسب متفاوتة كما يلي 28,2 لصالح من 5 إلى 10 سنوات وبنسبة 25,6 لصالح فئة الخبرة اقل من05 سنوات.

كما يمكننا توضيح الجدول السابق بصورة أفضل من خلال الشكل (5–5) أدناه:

الشكل (5-5): يمثل عرض بياني لأفراد العينة حسب متغير الخبرة



المصدر: من اعداد الطالب< بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel

4.1.اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف سيمرنوف) (Kolmogorov-Smirnov)

يتضمن هذا الجزء معالجة احصائية لبيانات الدراسة الميدانية والمتمثلة في الاستبيان من خلال اختبار التوزيع الطبيعي إضافة إلى تحليل جميع محاور الدراسة.

لاختيار الأدوات الإحصائية المناسبة من اجل تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة واختبار توافر الشروط مجتمعة في الشركات عينة الدراسة يجب أولا أن نتعرف طبيعة توزيع البيانات للعينة وهو اختبار ضروري حيث توجد الأدوات الإحصائية المعلميه وغير المعلمية وبما أن العينة أقل من 50 فإننا نستخدم شابيروا ويلك (Chapiro - wilk)، حيث أنه إذا كان مستوى الدلالة أقل من (0,05) يدل على إتباع بيانات العينة للتوزيع غير الطبيعي، أما إذا كان مستوى الدلالة أكبر من (0,05) يدل على إتباع بيانات العينة للتوزيع الطبيعي.

وعليه ومن أجل اختبار طبيعة التوزيع نضع فرضيتين هما فرضية العدم والفرضية البديلة، على اعتبار أن فرضية العدم خاضعة للاختبار أي أنها قد تكون غير صحيحة، مما يتطلب وضع الفرضية البديلة:

H0 : بيانات العينة تتبع التوزيع الطبيعي.

H1 : بيانات العينة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

يوضح الجدول الموالي القيمة الإحصائية لاختبار التوزيع الطبيعي بناء على الاختبار الإحصائي شابيروا ويلك:

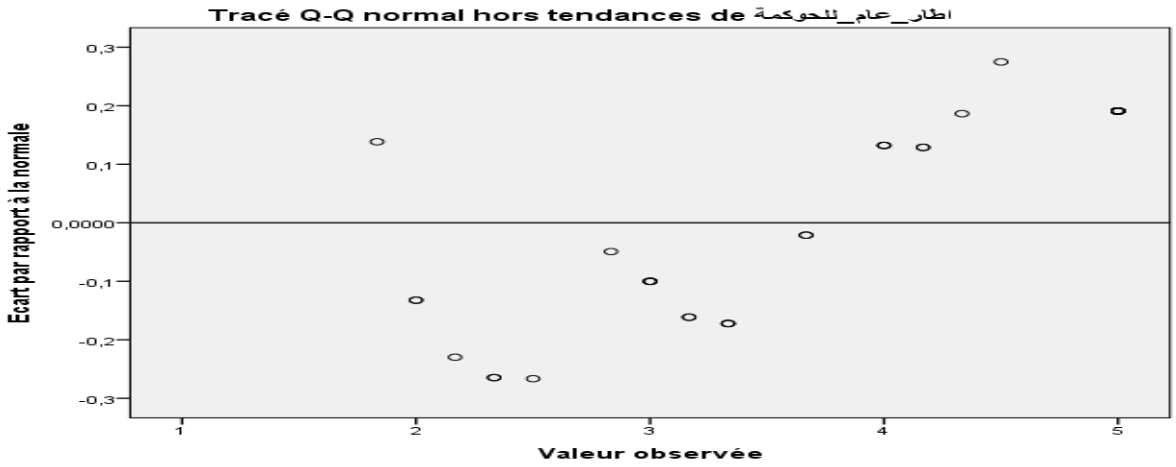
جدول (5-23) يبين قيمة الإحصائية للاختبار التوزيع الطبيعي(Kolmogorov-Smirnov)

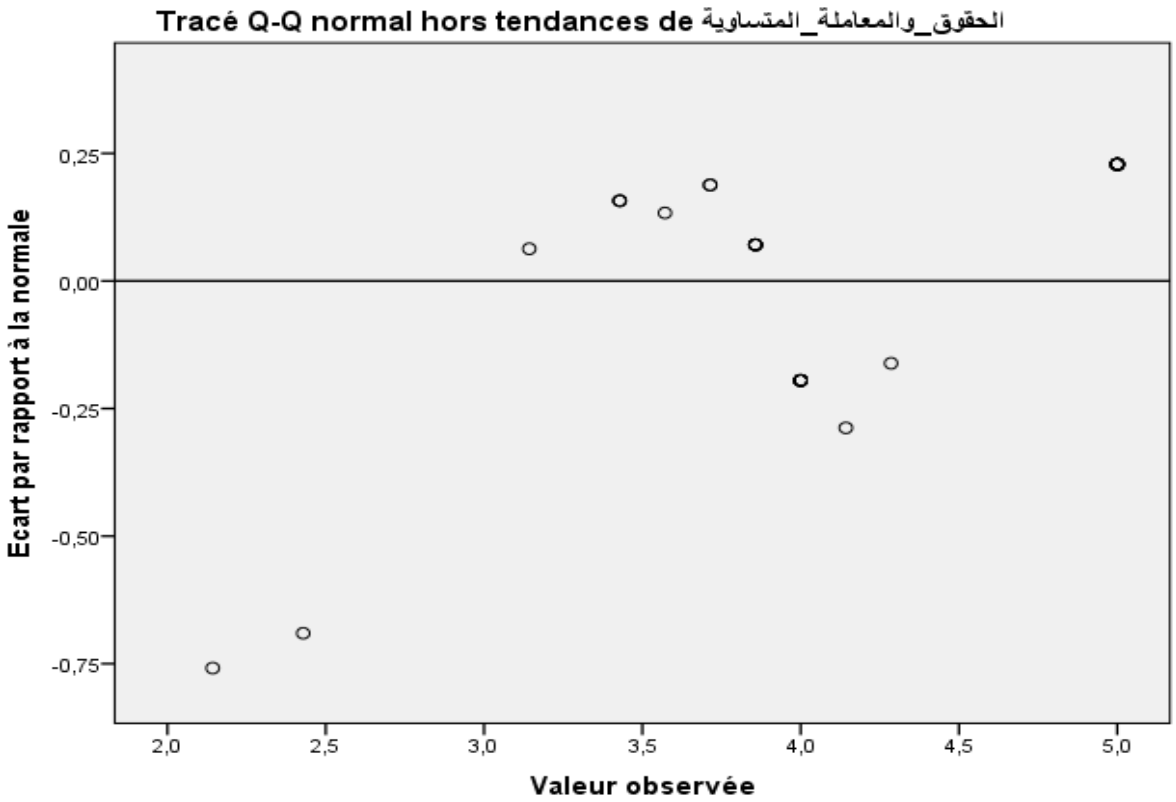
محاور الاستبيان					مستوى الدلالة
تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بالنسبة لصناع القرار والمستثمرين		1	ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة الشركات		0.001
		2	الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين		0.000
		3	دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات		0.000
		4	الإفصاح والشفافية والعلاقة مع الشركات الاستثمارية		0.006
		5	مسؤوليات مجلس الإدارة		0.01
آليات حوكمة الشركات (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي)	مجلس الإدارة	1	تعزيز المهام الإشرافية لمجلس الإدارة من خلال تعيين مجالس إدارة أكثر تنوعا		0.000
		2	تدعيم أدوار مجلس الإدارة وتقوية وضعه في مقابل الإدارة		0.003
		3	هيكلة وتنظيم عمليات الترشيح والتقييم بمجلس الإدارة		0.000
	لجنة التدقيق	4	إضافة عمق التحليل من خلال لجان مجالس الإدارة		0,000
		5	الاستقلالية وإدارة المخاطر		0,000
	التدقيق الداخلي	6	تبعية وتداخل التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق مع عدم وجود تبعية مباشرة وحرة لمجلس الإدارة		0,000
		7	الدور الفعال لوظيفة التدقيق الداخلي داخل الشركة وخارجها		0.000

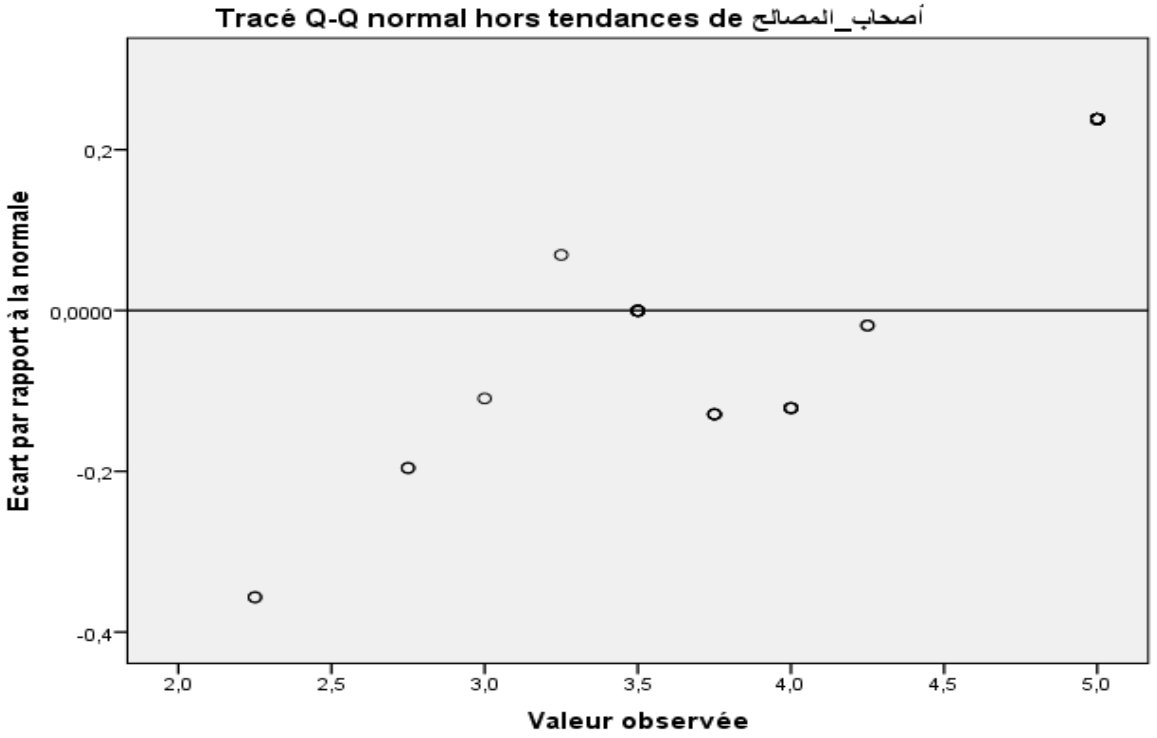
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

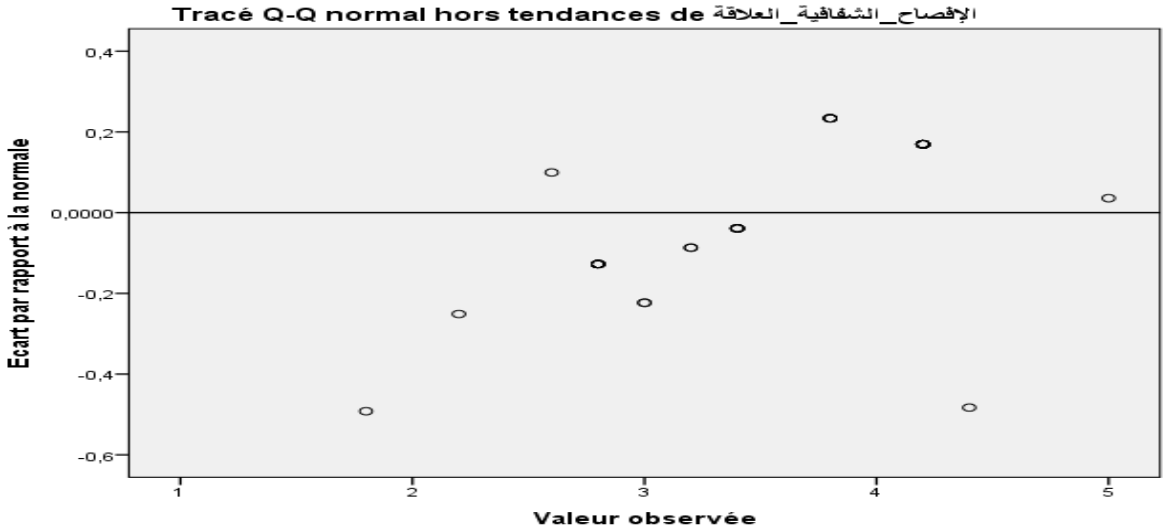
ومن خلال الجدول (5-23): نجد أن مستوى الدلالة أقل من (0,05) لكل محور، مما يدل على إتباع بيانات العينة للتوزيع غير الطبيعي وبالتالي تقبل الفرضية H1 وترفض الفرضية H0. وتظهر نتائج الاختبار مصحوبة بالرسوم البيانية حيث يتم رسم كل مشاهدة على المحور الأفقي مقابل قيم التوزيع الطبيعي المعياري المتوقعة:

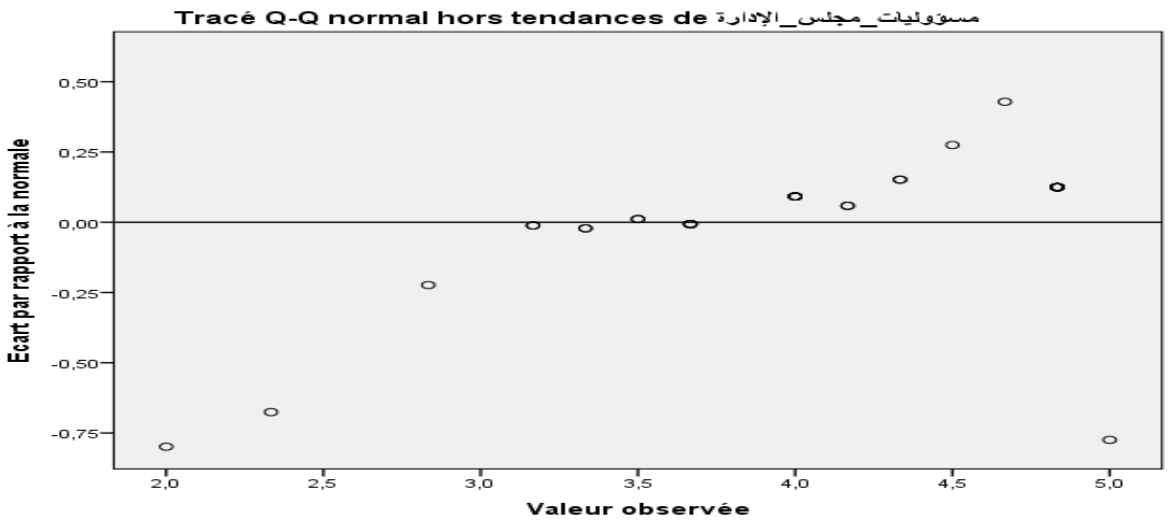
الشكل (5–6): مخطط التوزيع غير الطبيعي لمبادئ حوكمة الشركات






Tracé Q-Q normal hors tendances de أصحاب_المصالح
Ecart par rapport à la normale
0,2
0,0000
-0,2
-0,4
2,0
2,5
3,0
3,5
4,0
4,5
5,0
Valeur observée

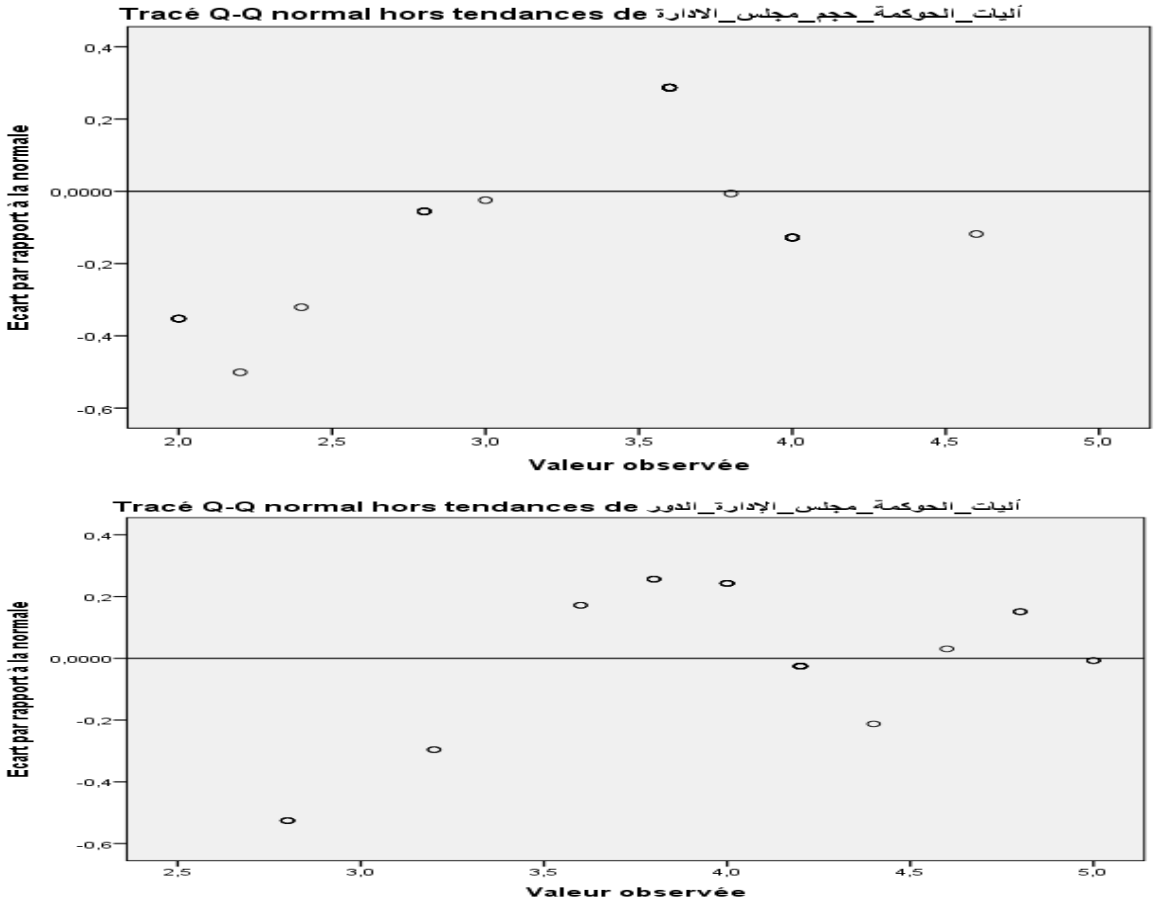

Tracé Q-Q normal hors tendances de الإفصاح_الشفافية_العلاقة
Ecart par rapport à la normale
0,4
0,2
0,0000
-0,2
-0,4
-0,6
1
2
3
4
5
Valeur observée

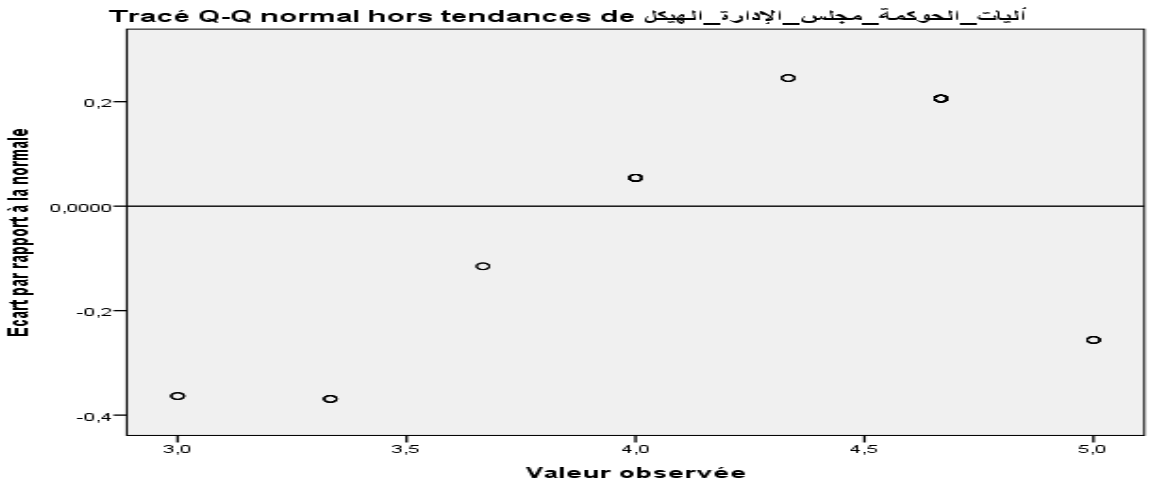


المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ ان نقاط لوحة الانتشار الخاصة بمبادئ حوكمة الشركات تقع متشتتة وبعيدة عن الخط المستقيم وهذا ما يؤكد أيضا على أن البيانات تتبع توزيع غير الطبيعي.

الشكل (5-7): مخطط التوزيع غير الطبيعي لآليات حوكمة الشركات (مجلس الإدارة)

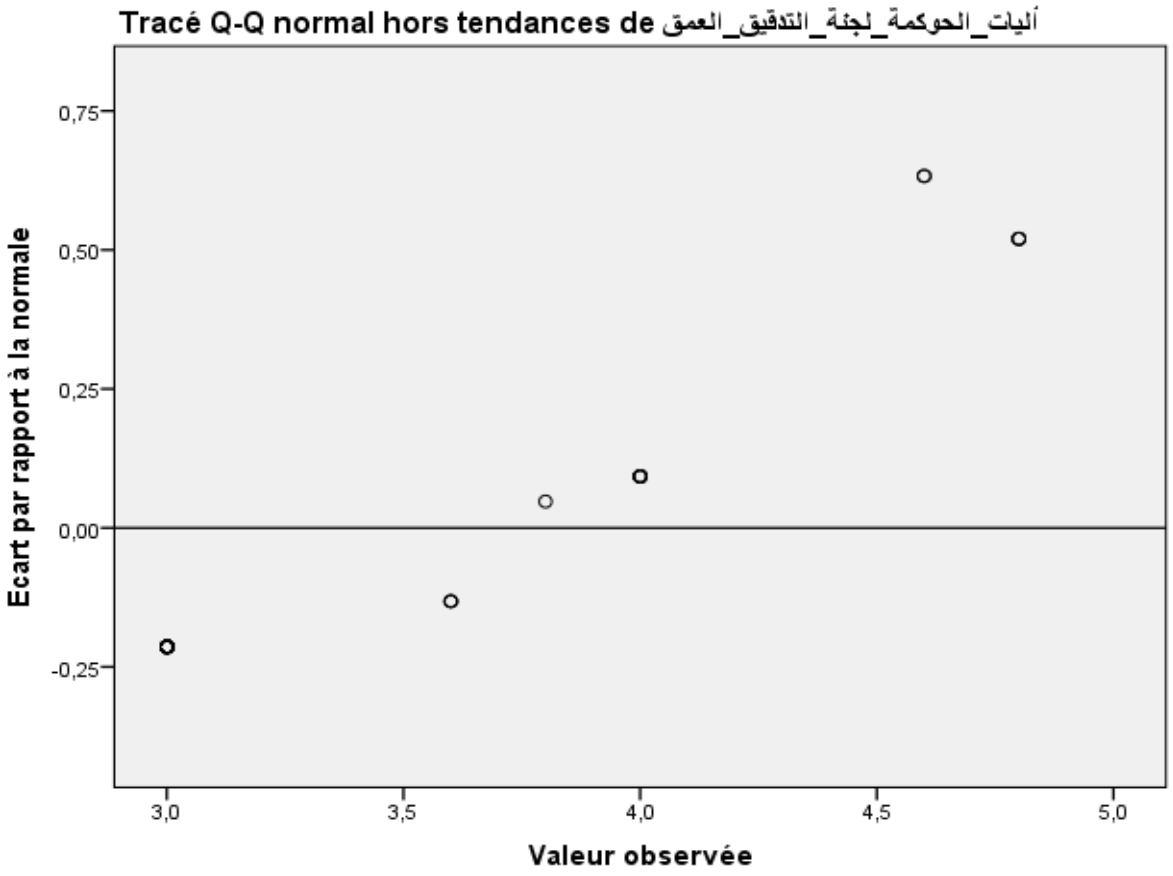


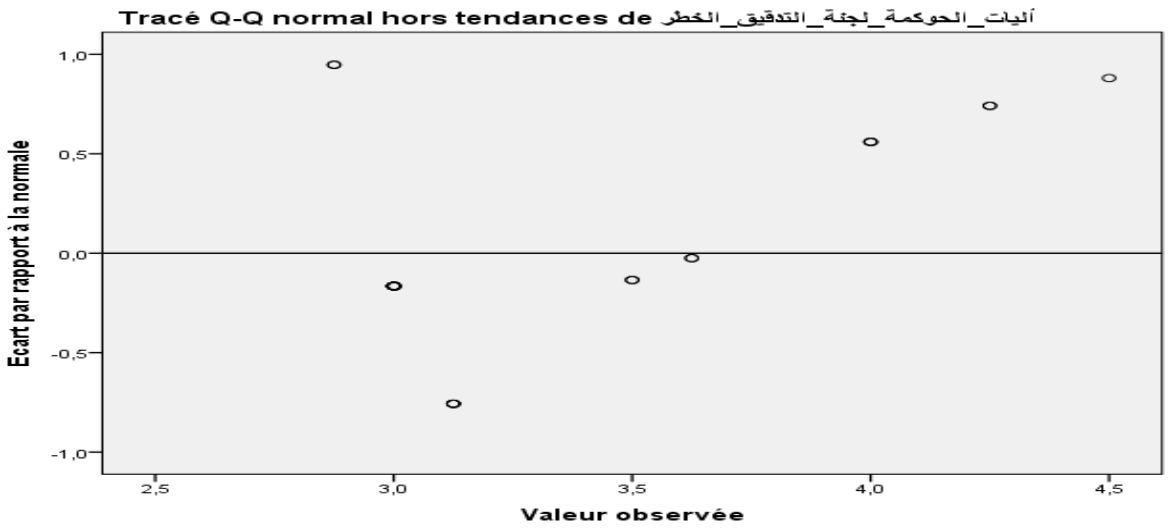


المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ ان نقاط لوحة الانتشار الخاصة بألية مجلس الإدارة تقع متشتتة وبعيدة عن الخط المستقيم وهذا ما يؤكد أيضا على أن البيانات تتبع توزيع غير الطبيعي.

الشكل (5–8): مخطط التوزيع غير الطبيعي لآليات حوكمة الشركات (لجنة التدقيق)

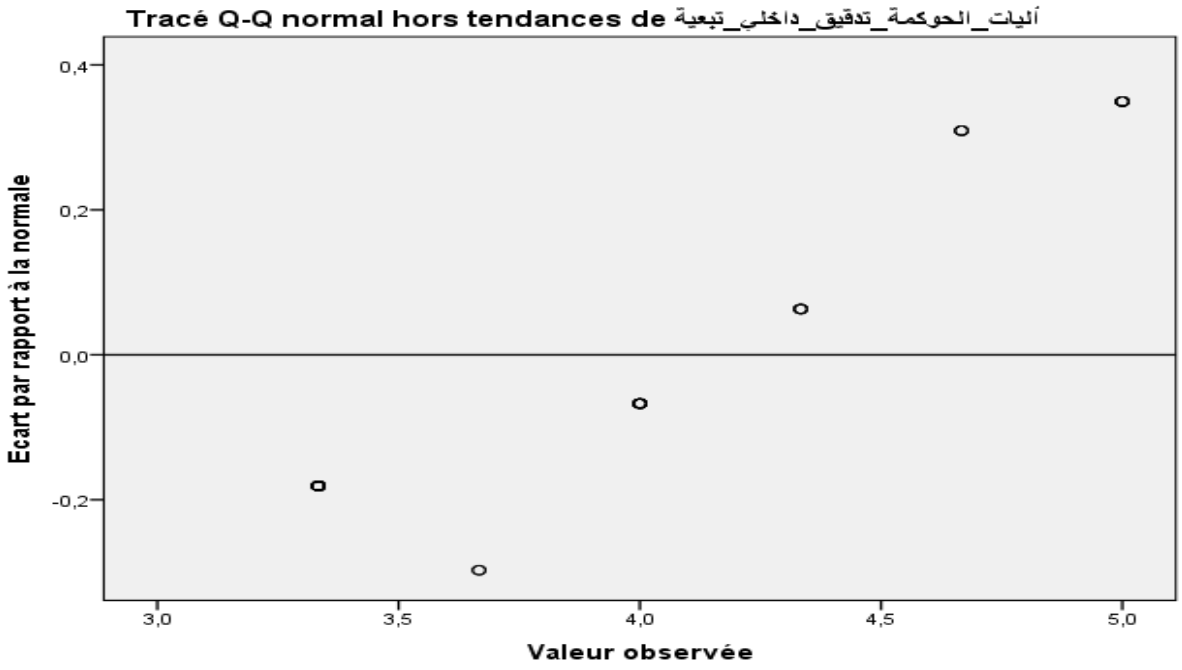


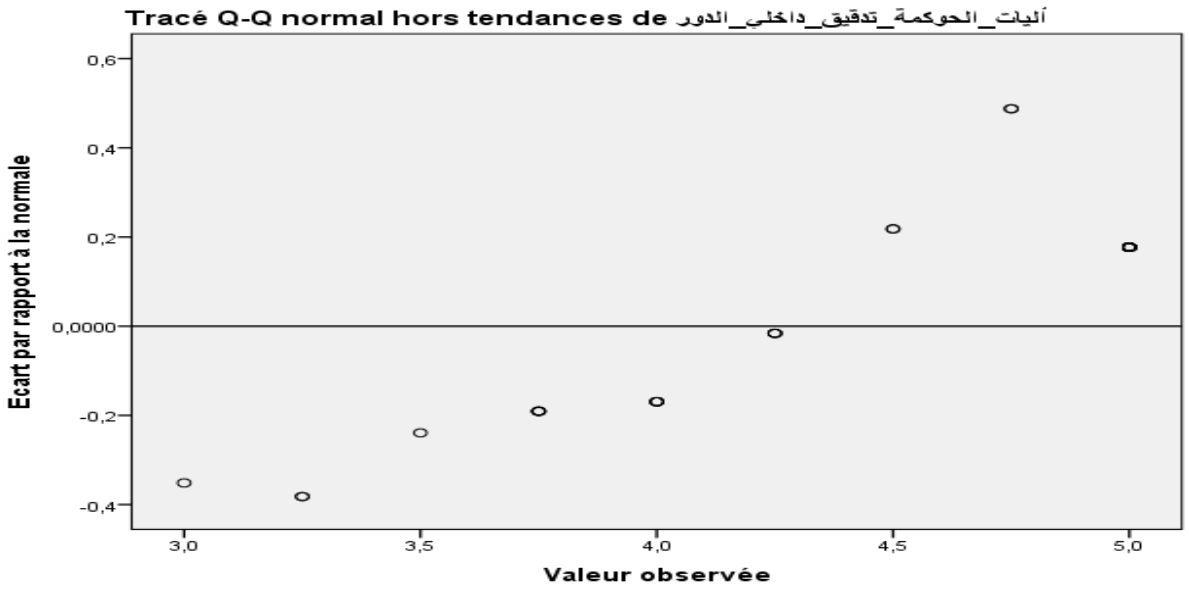


المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ ان نقاط لوحة الانتشار الخاصة بآلية لجنة التدقيق تقع متشتتة وبعيدة عن الخط المستقيم وهذا ما يؤكد أيضا على أن البيانات تتبع توزيع غير الطبيعي.

الشكل (5–9): مخطط التوزيع غير الطبيعي لآليات حوكمة الشركات (التدقيق الداخلي)





المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ ان نقاط لوحة الانتشار الخاصة بآلية التدقيق الداخلي تقع متشتتة وبعيدة عن الخط المستقيم وهذا ما يؤكد أيضا على أن البيانات تتبع توزيع غير الطبيعي.

من خلال ما سبق نقبل الفرضية H1 بيانات العينة لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي ننتقل للخطوة الموالية وهي اختبار العلاقة ما بين المتغيرات بدلالة اختبار الإشارة (Sing test).

2.اختبار الفرض لطبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي)

لاختبار هذا الفرض يتم حساب معامل الارتباط بين متغيرين أو أكثر، وهذا المعامل يفيد في تحديد قوة علاقة ارتباط بين متغيرين (قوية، متوسطة، ضعيفة)، وأيضا تحديد اتجاه العلاقة (طردية، عكسية).

نقول عن متغيرين (x ; y) إحصائيين كميين أنهما مرتبطين إذا كان تغير قيم أحدهما يوافق تغير في قيم المتغير الآخر، أي وجود علاقة بين المتغير x والمتغيرy (من دون معرفة أي من المتغيرين يؤثر في الأخر).

- قد يكون التغير في نفس الاتجاه ونقول أن العلاقة طرديه.
- قد لا يكون التغير في نفس الاتجاه ونقول أن العلاقة عكسية.
- إذا كانت سرعة التغير ثابتة فان العلاقة خطية.

من اجل معرفة قوة العلاقة يتم قياس الارتباط بين المتغيرات الإحصائية الكيفية عن طريق ما يسمى باختبار بيرسون (Pearson test). وذلك كما يلي:

* إذا كانت قيمة معامل الارتباط أقل من 0.3 تكون العلاقة بين المتغيرين ضعيفة، وإذا كانت قيمة المعامل تتراوح بين 0.3 و0.6 تكون العلاقة متوسطة، وأما إذا كانت قيمة معامل الارتباط أكبر من 0.6 تكون العلاقة قوية.

* إذا كانت إشارة معامل الارتباط موجبة تكون العلاقة بين المتغيرين طردية، وإذا كانت الإشارة سالبة تكون العلاقة عكسية.

* تكون قيمة معامل الارتباط معنوية إذا كان مستوى المعنوية اقل من 0.05، وبخلاف ذلك تكون قيمة معامل الارتباط غير معنوية (أي أنه لا يوجد ارتباط حقيقي بين المتغيرين محل الدراسة).

1.2. اختبار الفرض لطبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة لعينة الدراسة ككل

لاختبار الفرض حول طبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة لعينة الدراسة ككل قمنا باستخدام المعامل الإحصائي بيرسون الذي يحدد كل علاقة ما بين المتغيرات؛ العلاقة ما بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، العلاقة ما بين مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي، العلاقة ما بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي. كما هو موضح في الجداول الموالية:

جدول رقم (5 –24) العلاقة الارتباطية ما بين آلية مجلس الإدارة وآلية لجنة التدقيق

	الإحصاءات	القيم
العلاقة الارتباطية ما بين آلية مجلس الإدارة وآلية لجنة التدقيق	معامل الارتباط بيرسون	0.166-
	مستوى الدلالة	0.311
	حجم العينة	39

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

تم استخدام معامل الارتباط بيرسون لإيجاد العلاقة الارتباطية ما بين آلية مجلس الإدارة وبلية لجنة التدقيق في الشركات عينة الدراسة ككل. عند مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.05$) حيث أن مستوى الدلالة (0.311) وان معامل الارتباط المحسوب (0.166-) أي أن معامل الارتباط الجدولي سالب بدليل عدم وجود دلالة معنوية للفرضية ($\alpha \geq 0.05$)، وبذلك لإشارة سالبة تكون العلاقة عكسية للمتغيرين المستقلين (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق). (الملحق رقم 22)

جدول رقم (5 –25) العلاقة الارتباطية ما بين آلية مجلس الإدارة وآلية التدقيق الداخلي

	الإحصاءات	القيم
الارتباطية ما بين آلية مجلس الإدارة وآلية التدقيق الداخلي	معامل الارتباط بيرسون	0.099
	مستوى الدلالة	0.547
	حجم العينة	39

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

تم استخدام معامل الارتباط بيرسون لإيجاد العلاقة الارتباطية ما بين آلية مجلس الإدارة وآلية التدقيق الداخلي في الشركات عينة الدراسة ككل (حجم العينة 39). عند مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.05$) حيث أن مستوى الدلالة (0.547) أي أنه لا يوجد ارتباط حقيقي بين المتغيرين محل الدراسة، وان معامل الارتباط المحسوب (0.099) وهو ما يفسر أن العلاقة بين المتغيرين طردية ولكنها ضعيفة بدليل عدم وجود دلالة معنوية للفرضية، وبذلك فإننا نؤكد وجود علاقة طردية ضعيفة للمتغيرين المستقلين ذات دلالة غير معنوية (مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي). (الملحق رقم 23)

الجدول (5 –26): العلاقة الارتباطية ما بين آلية لجنة التدقيق وآلية التدقيق الداخلي

	الإحصاءات	القيم
الارتباطية ما بين آلية لجنة التدقيق وآلية التدقيق الداخلي	معامل الارتباط بيرسون	0.043
	مستوى الدلالة	0.797
	حجم العينة	39

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

تم استخدام معامل الارتباط بيرسون لإيجاد العلاقة الارتباطية ما بين آلية لجنة التدقيق وآلية التدقيق الداخلي في الشركات عينة الدراسة ككل. حيث أن مستوى الدلالة (0.797) وان معامل الارتباط المحسوب (0.043) أي أن معامل الارتباط الجدولي موجب بدليل وجود دلالة غير معنوية للفرضية (α أكبر 0.05)، وبذلك لإشارة موجبة تكون العلاقة طردية للمتغيرين المستقلين ولكنها ضعيفة (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق). (الملحق رقم 24)

بوجود علاقة عكسية ذات دلالة غير معنوية لكل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ووجود علاقة طردية ضعيفة للمتغيرين المستقلين ذات دلالة غير معنوية لمجلس الإدارة والتدقيق الداخلي، ووجود علاقة طردية ضعيفة للمتغيرين المستقلين ذات دلالة غير معنوية ما بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي، أدى بالطالب لإجراء مقابلة مع أعضاء مجلس الإدارة والمدققين الداخليين لكل شركة، وكان السبب أنه يوجد بشركة ميناء الجزائر كل من مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي، أما كل من شركة باتيمطال والشركة العامة للخدمات البحرية لم تكن هناك لجنة للتدقيق داخل الشركتين.

2.2. اختبار الفرض لطبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة داخل شركة ميناء الجزائر

سيتم اختبار العلاقة ما بين المتغيرات داخل شركة ميناء الجزائر بحكم توافر كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الداخلي.

الجدول الموالي يوضح العلاقة الارتباطية ما بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.

الجدول (5–27): العلاقة الارتباطية ما بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق لشركة ميناء الجزائر

	الإحصاءات	القيم
الارتباطية ما بين آلية مجلس الإدارة وآلية لجنة التدقيق	معامل الارتباط بيرسون	0.219
	مستوى الدلالة	0.432
	حجم العينة	15

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

قيمة معامل الارتباط بيرسون 0.219 عند مستوى دلالة 0.432 (أي أنه لا يوجد ارتباط حقيقي بين المتغيرين محل الدراسة) بدليل مستوى الدلالة أكبر من 0.05 أما قيمة معامل الارتباط بيرسون تشير إلى أن العلاقة ما بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق ضعيفة. كما أن إشارة معامل الارتباط موجبة فالعلاقة بين المتغيرين طردية. (العلاقة ما بين آلية مجلس الإدارة وآلية لجنة التدقيق غير معنوية بعلاقة ضعيفة طردية). (الملحق رقم 25)

الجدول (5–28): العلاقة الارتباطية ما بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي لشركة ميناء الجزائر

	الإحصاءات	القيم
الارتباطية ما بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي	معامل الارتباط بيرسون	0.799
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	15

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

قيمة معامل الارتباط بيرسون 0.799 (أي أنه يوجد علاقة ارتباط ما بين المتغيرين محل الدراسة) اما مستوى الدلالة 0.000 أي أنه أقل من 0.05 فالعلاقة معنوية. كما أن إشارة معامل الارتباط موجبة فالعلاقة بين المتغيرين طردية. (العلاقة ما بين ألية لجنة التدقيق وألية التدقيق الداخلي معنوية بعلاقة قوية طردية). (الملحق رقم 26)

الجدول (5–29): العلاقة الارتباطية ما بين مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي لشركة ميناء الجزائر

	الإحصاءات	القيم
الارتباطية ما بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي	معامل الارتباط بيرسون	0.133-
	مستوى الدلالة	0.636
	حجم العينة	15

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

قيمة معامل الارتباط بيرسون -0.133 (أي أنه لا توجد علاقة ارتباط ما بين المتغيرين محل الدراسة) اما مستوى الدلالة 0.636 أي أنه أكبر من 0.05 فالعلاقة غير معنوية. كما أن إشارة معامل الارتباط سالبة فالعلاقة بين المتغيرين عكسية. (العلاقة ما بين آلية مجلس الإدارة وآلية التدقيق الداخلي غير معنوية بعلاقة عكسية). (الملحق رقم 27)

الخطوة الموالية؛ هي تقييم مدى التزام شركة ميناء الجزائر لمبادئ حوكمة الشركات، وما أن توزيع بيانات العبارة لا معلمية ولا تتبع التوزيع الطبيعي فإن الطالب قام باستخدام ما يسمى باختبار الإشارة Sing test في حالة العينة الواحدة لتقييم مدى التزام شركة ميناء الجزائر لمبادئ حوكمة الشركات. والجدول الموالي يوضح نتائج التحليل لإجابات العينة بخصوص المبدأ الأول من المحور الثاني في الاستبيان (ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة الشركات):

جدول رقم (5-30): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	متوسط الفرق عن المتوسط الفرضي	مستوى الدلالة Sig
1	يتميز إطار الحوكمة المطبق بالفاعلية والمرونة الكافية.	**3.60**	**0.828**	**0.20**	**0.036**
3	يتم توزيع المسؤوليات بما يخدم المصالح العامة.	**2.40**	**1.298**	**0.87**	**0.000**
5	توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي.	**3.33**	**1.047**	**0.53**	**0.000**
	ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة الشركات	**3.0556**	**0.69484**	**0.60**	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول (5-30) اراء العينة موضوع الدراسة للمبدأ ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة الشركات، حيث يبين ان قيمة T في جميع الفقرات المتضمنة في الجدول تتراوح بين 4 الى 5 وهي اكبر من قيمة Tالجدولية عند مستوى دلالة0,05 وبالتالي تعتبر دالة احصائيا .كما ان مستوى الدلالة لكل الفقرات اقل من0,05 وهذا ما يؤكد الوزن النسبي الذي يفوق60%والذي يمثل نسبة الحياد مما يعني ان افراد العينة يوافقون على محتوى الفقرات وهو ما يوضحه المتوسط الحسابي لأجمالي عبارات تطبيق المبدأ الأول لحوكمة الشركات والذي بلغ 3.05 وبما انه يختلف جوهريا عن المتوسط الفرضي3 ويزيد عنه بفارق بلغ 0.05، مما يؤكد أن اتجاهات مفردات العينة ايجابية وهذا إن دل على شيء فإنما يدل اتفاق آراء واتجاهات أفراد العينة على وجود مستوى عالي ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات .

جدول رقم (5-31): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	متوسط الفرق عن متوسط الفرضي	مستوى الدلالة Sig
1	الحق في إرسال أو تحويل الأسهم.	**3.20**	**1.265**	**0.47**	**0.000**
2	الحق في الحصول على المعلومات المالية وذات الصلة بالشركة.	**3.67**	**0.900**	**0.13**	**0.171**
3	المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.	**3.20**	**0.862**	**0.53**	**0.000**
4	انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة.	**3.60**	**0.828**	**0.27**	**0.005**
5	تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب فيما يتعلق بتاريخ ومكان وجدول الأعمال.	**3.87**	**0.352**	**0.13**	**0.171**
6	إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة، بما فيها تلك المتعلقة بالتدقيق الخارجي (القانوني أو التعاقدي).	**3.67**	**0.816**	**0.40**	**0.000**
7	تسهيل المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسية مثل ترشيح وانتخاب أعضاء المجلس.	**3.60**	**0.986**	**0.33**	**0.001**
8	الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن بعض المساهمين من تحصيل درجة من السيطرة لا تتناسب مع ملكياتهم من الأسهم.	****	****	****	****
	الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين	**3.5429**	**0.56424**	**0.13**	**0.171**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامجSPSS

يوضح الجدول(5-31) اراء العينة موضوع الدراسة للمبدأ الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين، حيث يبين ان قيمة Tفي جميع الفقرات المتضمنة في الجدول تتراوح بين 3,701الى 6,233 وهي أكبر من قيمة Tالجدولية عند درجة حرية 35 ولكن مستوى دلالة العبارات ككل أكبر من 0,05 وبالتالي تعتبر غير دالة احصائيا. كما ان مستوى الدلالة للفقرات 3 – 4 – 6 – 7 أقل 0.05 وهذا ما يؤكد الوزن النسبي الذي يفوق 60% والذي يمثل نسبة الحياد مما يعني ان افراد العينة يوافقون على محتوى الفقرات السابقة وهو ما يوضحه المتوسط الحسابي لأجمالي العبارات والذي بلغ 3,5429 وبما انه يختلف جوهريا عن المتوسط الفرضي 3 ويزيد عنه بفارق بلغ 0,5429، مما يؤكد أن اتجاهات مفردات العينة ايجابية وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على اتفاق آراء واتجاهات أفراد العينة على وجود مستوى عالي من وجود المعاملة العادلة بين كافة المساهمين في الشركة محل الدراسة للفقرات 3 – 4 – 6 – 7.

جدول رقم (5-32): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

	العبارات	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	متوسط الفرق عن متوسط الفرضي 3	مستوى الدلالة Sig
1	يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون.	**3.73**	**1.033**	**0.20**	**0.36**
2	توجد آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة.	**3.13**	**1.125**	**0.60**	**0.000**
3	يحصل أصحاب المصالح على تعويض عند انتهاك حقوقهم.	**3.27**	**0.704**	**0.60**	**0.000**
4	تحرص الشركة على عقد اجتماعات دورية لتحسين أداءها.	**3.60**	**0.986**	**0.33**	**0.001**
	دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات	**3.4333**	**0.512**	**0.13**	**0.171**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامجSPSS

يوضح الجدول(5-32) اراء العينة موضوع الدراسة للمبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات، حيث يبين ان قيمة Tفي جميع الفقرات المتضمنة في الجدول تتراوح بين 5,14الى 7,531 وهي أكبر من قيمةT الجدولية عند درجة حرية 35 ومستوى دلالة 0,05 وبالتالي تعتبر دالة احصائيا. كما ان مستوى الدلالة لكل الفقرات ي اقل من 0,05 وهذا ما يؤكد الوزن النسبي الذي يفوق60%والذي يمثل نسبة الحياد مما يعني ان افراد العينة يوافقون على محتوى الفقرات وهو ما يوضحه المتوسط الحسابي لأجمالي العبارات والذي بلغ 3,4333 وبما انه يختلف جوهريا عن المتوسط الفرضي 3 ويزيد عنه بفارق بلغ 0,4333، مما يؤكد أن اتجاهات مفردات العينة ايجابية وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على اتفاق آراء واتجاهات أفراد العينة على وجود مستوى عالي للدور الذي يلعبه أصحاب المصالح في ممارسة الحوكمة .

جدول رقم (5-33): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات دور الإفصاح والشفافية والعلاقة مع الشركات الاستثمارية

	العبارات	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	متوسط الفرق عن متوسط الفرضي 3	مستوى الدلالة Sig
1	تنشر المعلومات الكافية وفي الوقت المناسب لأصحاب المصلحة.	**3.80**	**0.414**	**0.20**	**0.036**
2	يتم الإفصاح عن وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي بالشركة مع الإفصاح الكامل عن أداء الشركة المالي بشكل دوري.	**3.53**	**0.915**	**0.47**	**0.000**

3	يتم الإفصاح عن مكافئات أعضاء مجلس الإدارة وكيفية اختيارهم.	**3.07**	**0.704**	**0.73**	**0.000**
4	أنشاء الشركة وظيفة رسمية لعلاقات المستثمرين؛ للمساعدة في تحسين الشفافية بالشركة والوصول إلى المساهمين والمستثمرين والجمهور.	**2.73**	**0.594**	**0.93**	**0.000**
5	قيام الشركة بتطوير الإفصاح على موقعها الإلكتروني بحيث يتضمن معلومات مباشرة عن الشركة.	***	***	***	***
6	إنشاء الشركة مكتب لعلاقات المستثمرين.	**2.53**	**0.743**	**0.87**	**0.000**
دور الإفصاح والشفافية والعلاقة مع الشركات الاستثمارية		**3.1333**	**0.42538**	**0.47**	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامجSPSS

يوضح الجدول (5-33) اراء العينة موضوع الدراسة للمبدأ دور الإفصاح والشفافية والعلاقة مع الشركات الاستثمارية، حيث يبين ان قيمة Tفي جميع الفقرات المتضمنة في الجدول تتراوح بين 3,924الى 9,428 وهي اكبر من قيمة Tالجدولية عند درجة حرية 35 ومستوى دلالة 0,05 وبالتالي تعتبر دالة احصائيا .كما ان مستوى الدلالة لكل الفقرات اقل من 0,05 وهذا ما يؤكد الوزن النسبي الذي يفوق60%والذي يمثل نسبة الحياد مما يعني ان افراد العينة يوافقون على محتوى الفقرات وهو ما يوضحه المتوسط الحسابي لأجمالي العبارات والذي بلغ 3,1333 وبما انه يختلف جوهريا عن المتوسط الفرضي=3 ويزيد عنه بفارق بلغ **0.1333**، مما يؤكد أن اتجاهات مفردات العينة ايجابية وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على اتفاق آراء واتجاهات أفراد العينة على وجود مستوى عالي من توفر مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركة محل الدراسة.

جدول رقم (5-34): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات دور مسؤوليات مجلس الإدارة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	متوسط الفرق عن المتوسط الفرضي 3	مستوى الدلالة Sig
1	يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين والأنظمة المرتبطة بالأطراف ذات المصلحة.	**3.80**	**0.561**	**0.13**	**0.171**
2	يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة استراتيجية شاملة للإشراف والرقابة.	**3.87**	**0.915**	**0.13**	**0.171**
3	تطبق الشركة نظام رسمي واضح لترشيح وانتخاب أعضاء مجلس إدارتها.	**3.53**	**0.915**	**0.27**	**0.05**
4	يتولى مجلس الإدارة مسؤولية تعيين الرئيس التنفيذي وكبار الموظفين.	**3.07**	**0.884**	**0.60**	**0.000**
5	اختيار وتحديد المكافآت والمرتبات والإشراف على كبار التنفيذيين بالشركة.	***	***	***	***
6	مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة ومصالح الشركة والمساهمين في الأجل الطويل.	**3.33**	**0.900**	**0.40**	**0.000**

7	رقابة وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين.	**3.33**	**0.900**	**0.40**	**0.000**
دور مسؤوليات مجلس الإدارة		**3.4889**	**0.63454**	**0.13**	**0.171**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامجSPSS

يوضح الجدول (5-34) اراء العينة موضوع الدراسة لمبدأ دور مسؤوليات مجلس الإدارة، حيث يبين ان قيمة Tفي جميع الفقرات المتضمنة في الجدول تتراوح بين 3,081الى 6,961 وهي اكبر من قيمة Tالجدولية عند درجة حرية 35 ومستوى دلالة اكبر من 0,05 للفقرات ككل وبالتالي تعتبر غير دالة احصائيا .لكن مستوى الدلالة للفقرات 3 – 4 – 5 -6 - 7 اقل من 0,05وهذا ما يؤكد الوزن النسبي الذي يفوق60%والذي يمثل نسبة الحياد مما يعني ان افراد العينة يوافقون على محتوى الفقرات 3 – 4 – 5 -6 - 7 أما عن المتوسط الحسابي لأجمالي العبارات بلغ 3,4889 وبما انه يختلف جوهريا عن المتوسط الفرضي=3 ويزيد عنه بفارق بلغ 0,4889، مما يؤكد أن اتجاهات مفردات العينة ايجابية وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على اتفاق آراء واتجاهات أفراد العينة على وجود مستوى عالي من وجود المسؤوليات مجلس الإدارة في الشركة الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة من خلال الالتزام بتطبيق القوانين المسيرة لهته الشركة ولكن بشكل نسبي (بعض الفقرات فقط).

أجرى الطالب تقييمًا لحوكمة الشركات في شركة ميناء الجزائر وبالرغم من أن الشركة كانت لديها بالفعل العديد من ممارسات الحوكمة القوية، تم إدخال تغييرات إضافية بهدف تعزيز الإطار العام .فعلى مستوى مجلس الإدارة، تم إدخال تغييرات لفصل الأدوار بين مجلس الإدارة والإدارة ومراجعة تشكيل أعضاءه. وتم اتخاذ إجراءات على مستوى الإدارة لتحسين تنسيق إدارة المخاطر من خلال لجنة التدقيق وإعادة هيكلة اللجان التابعة لمجلس الإدارة والإدارة .كما أدخلت الشركة تغييرات على سياسات التعامل مع المساهمين وقامت بتحسين عمليات الإفصاح بحيث تتماشى مع أفضل الممارسات الدولية. وفيما حوصلة تحليل النتائج:

أولا: تأكيد وجود إطار قانوني وتنظيمي فعال

ينبغي أن يؤدي الإطار القانوني والتنظيمي للشركات العمومية إلى توفير قاعدة حقيقية في الأسواق تتنافس فيها الشركات العمومية الاقتصادية مع شركات القطاع الخاص لتجنب حدوث تشوهات سوقية، وينبغي في هذا الإطار أن يقوم على أساس، وأن يتوافق تماما مع مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية السابقة الذكر.

غالبا ما يتسم الإطار القانوني والتنظيمي الذي تعمل في نطاقه الشركات العمومية الاقتصادية بالتعقيد، وما لم يكن متجانسا ومتسقا فقد يؤدي بسهولة إلى إحداث تشوهات عالية التكلفة بالسوق، ويعمل على الغض من قابلية مساءلة كل من الإدارة والدولة باعتبارها مالكا، ويؤدي التقسيم الواضح للمسؤوليات بين السلطات وتنسيق الأشكال القانونية جنبا إلى جنب مع إطار تنظيمي متجانس ومتسق إلى تسهيل إجراء تحسينات في حوكمة الشركات بالشركات العمومية الاقتصادية.

ثانيا: تصرف الدولة كمالك

ينبغي على الدولة أن تتصرف كمالك نشيط على وعي ودراية، وأن تضع سياسة واضحة ومتجانسة للملكية، بما يضمن تنفيذ حوكمة في الشركات العمومية الاقتصادية بطريقة شفافة تتسم بقابلية المساءلة، مع الدرجة اللازمة من المهنية والتخصص الفعال.

حتى تتمكن الدولة من القيام بوظيفة الملكية الخاصة بها، ينبغي على الحكومة أن تراجع معايير الحوكمة للقطاع الخاص والعام، وخاصة مبادئ الحوكمة، وبالإضافة إلى هذه المبادئ فإن هناك نواحي خاصة محدد من الحوكمة الخاصة بالشركات العمومية الاقتصادية التي تستحق توجها خاصا إليها أو ينبغي توثيقها بقدر أكبر من التفصيل لإرشاد أعضاء مجالس إدارة الشركات العمومية الاقتصادية وكذلك الإدارة وجهاز الدولة المسؤول عن تنفيذ حقوق ملكية الدولة لتحقيق أداء أدوار كل منها بشكل فعال.

ثالثا: المعاملة المتساوية للمساهمين

ينبغي على الدولة، وعلى الشركات العمومية الاقتصادية أن تعترف بحقوق كافة المساهمين، وطبقا لمبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، فإن عليها ضمان المعاملة المتساوية لكافة المساهمين، إلى جانب المساواة في حصولهم على كافة المعلومات الخاصة بالشركة.

إن من مصلحة الدولة أن تتأكد من معاملة مساهمي الأقلية معاملة متساوية في كافة الشركات التي تمتلك الدولة حصة بها، حيث أن سمعتها من هذه الناحية ستؤثر على قدرتها في جذب التمويل الخارجي، كما تؤثر على تقييم الشركة، ومن ثم ينبغي عليها أن تتأكد من عدم نظر المساهمين الآخرين إلى الدولة باعتبارها مالكا غامضا لا يمكن التنبؤ بتصرفاته وغير عادل، وينبغي على الدولة على النقيض من ذلك، أن تجعل من نفسها قدوة وأن تتبع أفضل الممارسات من ناحية معاملة مساهمي الأقلية.

رابعا: العلاقة مع أصحاب المصالح

ينبغي أن يكون هناك إدراك تام في سياسة ملكية الدولة لمسؤوليات الشركة العمومية الاقتصادية تجاه أصحاب المصالح، وأن يطلب إلى هذه الشركات أن تقوم بإخطار وتقديم تقارير عن علاقاتها بأصحاب المصالح.

في بعض الأحيان تؤدي الأوضاع القانونية أو العقود أو الاتفاقات المتبادلة إلى منح حقوق خاصة محددة في الشركات المملوكة للدولة لأصحاب المصالح، بل قد تكون هناك بعض الشركات المملوكة للدولة التي تتميز بهياكل حوكمة خاصة فيما يتعلق بالحقوق الممنوحة لأصحاب المصالح، وبشكل رئيسي تمثيل العاملين في مجلس الإدارة أو منح حقوق أخرى لممثلي العاملين ومنظمات المستهلكين في التشاور أو اتخاذ قرارات من خلال مجالس استشارية على سبيل المثال.

وينبغي على الشركات العمومية أن تدرك أهمية العلاقات مع أصحاب المصالح في بناء شركات مستديمة وسليمة، وتتمتع العلاقات مع أصحاب المصالح بأهمية خاصة في الشركات العمومية نظرا لأنها قد تكون حاسمة بالنسبة للوفاء بالتزامات الخدمة العامة عندما تكون موجودة، كما أن الشركات العمومية قد يكون لها في بعض قطاعات البنية الأساسية تأثير حيوي على احتمالات التنمية الاقتصادية، وعلى المجتمعات التي تنشط فيها، وفضلا عن هذا فإن بعض المستثمرين يتزايد تقديرهم للموضوعات الخاصة بالعلاقة مع أصحاب المصالح عند اتخاذ قرارات استثمارية، وهم يدرسون أيضا احتمالات مخاطر حصول نزاعات قانونية مرتبطة بأصحاب المصالح، ومن ثم من المهم أن يعترف جهاز التنسيق أو الملكية والشركات العمومية بالأثر الذي قد يحدثه وجود سياسة نشطة لأصحاب المصالح على سمعة الشركة وأهدافها الاستراتيجية طويلة الأجل، ولهذا فإن على الجهاز أن يضع ويفصح بشكل مناسب وواضح عن السياسات الخاصة بأصحاب المصالح.

خامسا: الشفافية والإفصاح

ينبغي على الشركات العمومية أن تراعي إتباع معايير مرتفعة للشفافية لما تقتضيه حوكمة الشركات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. ينبغي على أجهزة التنسيق أو الملكية أن تضع نظاما لإعداد تقارير مجمعة تغطي كافة الشركات العمومية، وأن تجعل منه أداة رئيسية للإفصاح موجهة إلى الجمهور العام وأجهزة الإعلام، وينبغي أن يتم وضع هذه التقارير بطريقة تسمح لكافة المستخدمين بالحصول على وجهة نظر واضحة عن الأداء والتطور الشامل للشركات، هذا بالإضافة إلى أن التقارير المجتمعة تعتبر أيضا ذات أهمية بالنسبة لأجهزة التنسيق أو الملكية من ناحية تعميق فهمهم لأداء الشركة في توضيح سياستهم الخاصة.

وينبغي أن تؤدي التقارير المجمعة إلى إعداد تقرير سنوي مجمع تصدره الدولة وينبغي أن يركز هذا التقرير المجمع بصفة أساسية على الأداء المالي.

سادسا: مسؤوليات مجالس إدارة الشركات العمومية الاقتصادية

ينبغي أن يكون لمجالس إدارة الشركات العمومية الاقتصادية السلطات والصلاحيات والموضوعية اللازمة للقيام بوظيفتها في الإرشاد الاستراتيجي للإدارة والإشراف عليها، وينبغي عليها التصرف بنزاهة وأن تكون قابلة للمساءلة عن تصرفاتها.

أحيانا؛ تميل مجالس الإدارة إلى الحجم الكبير في الشركات العمومية، مع النقص في النظرة إلى الأعمال واستقلال الرأي والتقدير، كما أنه أيضا قد تضم عددا كبيرا من الأعضاء من أجهزة الدولة الإدارية، وفضلا عن هذا فقد لا تكلف بالنطاق الكامل لمسؤوليات مجلس الإدارة، ومن ثم يمكن للإدارة العليا في الشركة التي تنقض قراراتها، بل قد يكون النقض من جانب أجهزة الملكية ذاتها، هذا إلى جانب أن وظيفة هذه المجالس قد تصبح تكرارا في بعض النواحي لوظائف أجهزة تنظيمية معينة بالدولة. ويعتبر تمكين وتحسين نوعية مجالس إدارة الشركات العمومية، خطوة أساسية في تحسين حوكمة الشركات ومن المهم أن تكون هناك مجالس إدارة قوية للشركات يمكنها التصرف بما يحقق مصلحة الشركة، وأن تقوم بمراقبة فعالية الإدارة بدون تدخل سياسي لا مبرر له، ومن أجل هذا الهدف يكون من الضروري ضمان كفاءة مجالس إدارة الشركات العمومية، وتعزيز استقلالها وتحسين الطرق التي تعمل بها، ومن الضروري أيضا إعطاؤها مسؤولية كاملة وواضحة عن وظائفها والتأكد من نزاهة تصرفاتها.

3.تحديد وتقييم مخاطر التدقيق في شركة ميناء الجزائر (مرحلة التحضير)

قبل مرحلة التحضير لمهمة التدقيق القانوني لابد من مرحلة أخرى قبلية وهي الموافقة على المهمة وعلى شروطها وتوثيقها.

1.3.الاتفاق على شروط المهمة وتوثيقها

حسب المرسوم التنفيذي لشهر فيفري 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛ يتعين على الشركات العمومية في اجل أقصاه شهرا واحدا بعد اختتام السنة المالية الأخيرة لعهدة محافظ حسابات الشركة السابق، إعداد دفتر للشروط تحسبا لتعيين الجمعية العامة لمحافظ الحسابات الجديد.

بالتالي تسند عملية تدقيق حسابات الشركة العمومية الاقتصادية ميناء الجزائر إلى محافظي الحسابات الذين سيتم انتقاؤهم عن طريق المناقصة (Appel D'offre)، بعدها يقدم المعنيين دفتر الشروط، الذي على أساسه يتم الإعلان عن الاستقلالية بعدم وجود أي صلة بينه وبين الشركة محل التدقيق، والكفاءة بحيث يثبت خبرته في مجال التدقيق وانتماءه للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. وبعد ترتيب وتقييم محافظي الحسابات من طرف لجنة التقييم يتم المصادقة النهائية من طرف الجمعية العامة (AG) (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 30، 1 جوان 2011، المادة 03).

نص بشكل صريح المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 (NAA 210) الذي تحت عنوان اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق، حول كيفية التصريح بقرار قبول عملية التدقيق أو رفضها، كما يعالج واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في الشركة، حول أحكام مهمة التدقيق.

إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها، كما نص المعيار على التزامات المدقق عند الموافقة على المهمة كذلك ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة. والشكل الموالي يوضح مراحل قبول أو رفض مهمة التدقيق:

الشكل (5 – 10): مراحل قبول او رفض مهمة التدقيق

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معيار التدقيق الجزائري 210

من خلال الشكل نوضح انه قبل قبول المدقق مهمة التدقيق لابد من التأكد من:

- هل تمتلك الشركة الموارد والوقت والكفاءة؟
- هل الشركة مستقلة وخالية من النزاعات؟
- هل المخاطر المتضمنة مقبولة؟

بعدها يقرر المدقق قبول أو رفض مهمة التدقيق، فعند الرفض يصرح بعدم موافقته على استلام المهمة، أما عند القبول فإنه لابد التأكد من:

- هل الشروط المسبقة للتدقيق متوفرة؟

- أي قيود على نطاق العمل؟
- موافق على شروط العملية؟
- إعداد رسالة قبول المهمة.

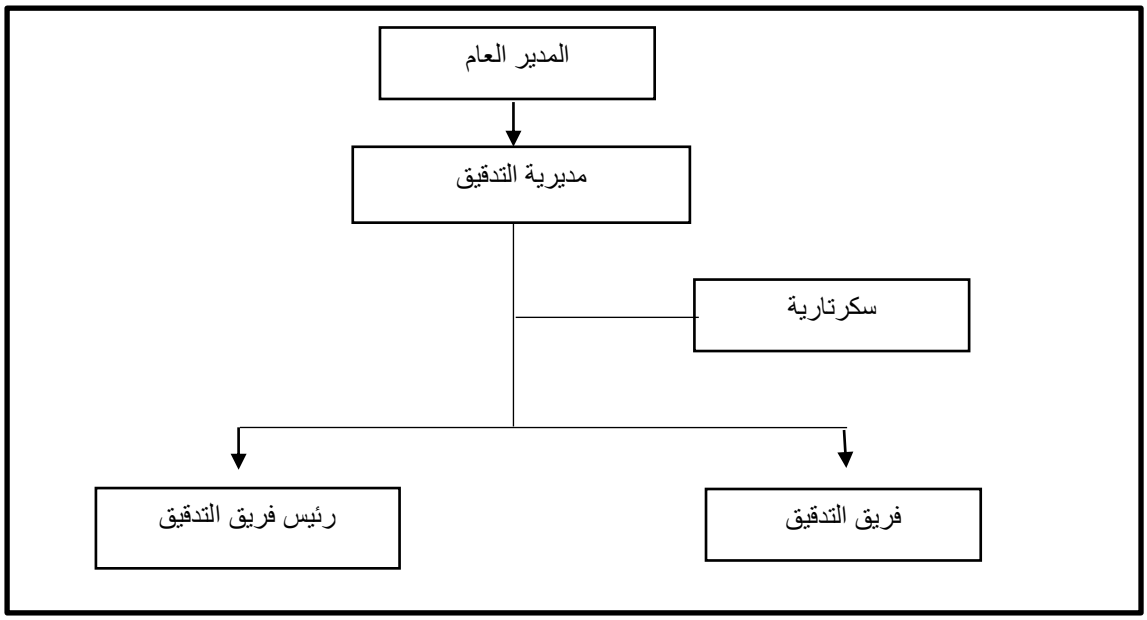
بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، يجب على المدقق أن يطلب من الشركة تأكيد موافقتها على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة. يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

يوضح الملحق رقم (25) نموذج رسالة مهمة محافظة الحسابات وهذا حسب معيار التدقيق الجزائري 210.

بعد قبول الشركة بمحتوى رسالة مهمة المدقق، على الشركة صياغة رسالة بمثابة عقد ما بين المدقق والشركة وتفويض الأمر بالمهمة (L'ordre de mission) وهي وثيقة تضفي الصبغة الرسمية على التفويض الممنوح من قبل الجمعية العامة، والذي يسمح لمحافظ الحسابات بالبدء في مهمته (الملحق رقم 26).

يعتمد محافظ الحسابات في مهمته على تقارير المدققين الداخليين في البداية لمعرفة نظام الرقابة الداخلية للشركة، ويوضح الشكل الموالي الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق الداخلي لشركة ميناء الجزائر.

الشكل (5–11): الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق الداخلي بشركة ميناء الجزائر



المصدر: من إعداد الطالب استنادا للوثائق الداخلية للشركة

مهمة التدقيق الداخلي في شركة ميناء الجزائر تتمثل في:

- المشاركة في تنفيذ سياسة الرقابة.
- التحقق من وجود وموثوقية وفعالية الإجراءات.
- تقدير فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- إجراء عمليات مراجعة الامتثال.
- إبراز الأخطاء واقتراح الحلول.
- تطوير ومراقبة البرنامج السنوي لبعثات التدقيق.
- ضمان التطبيق الصارم للقوانين والمعايير السارية.
- ضمان الاستخدام الرشيد للموارد المتاحة.

أما من بين الأهداف الرئيسية لقسم التدقيق الداخلي داخل شركة ميناء الجزائر نقتبس:

- جودة وسلامة المعلومات التشغيلية والمالية.
- التطبيق الصحيح للإجراءات والتعليمات واللوائح والقوانين.
- الكفاءة والاستخدام الجيد للموارد.
- احترام الأهداف المسطرة.

يستند المدقق الداخلي عند القيام بمهمته إلى ميثاق التدقيق الداخلي، فهو مستند رسمي لتدقيق الحسابات الداخلية، تم تطويره من قبل إدارة التدقيق الداخلي، ويحدد حالة وظيفة التدقيق الداخلي ويهدف إلى تقديم ضمانات ليس فقط للمدقق ولكن أيضا للمدقق الخارجي والإدارة العامة للشركة. وتتمثل مهام الميثاق في:

- المعرفة بقواعد التدقيق الداخلي للشركة.
- تنظيم عمل المدقق الداخلي.
- تحديد حقوق وواجبات المدققين وغيرهم من الأطراف المعنية.
- تحسين الأداء التنظيمي من خلال متابعة توصيات محافظ الحسابات.

من خلال ما سبق، مرحلة التحضير هي مرحلة يتم افتتاحها بتفويض الشركة للمدقق بأمر بمهمة التدقيق، سيقوم المدقق بتنفيذ جميع الأعمال التحضيرية قبل اتخاذ الإجراء، إذ سيكون عليه معرفة كل ما يتعلق بالشركة، لفهم نقاط قوتها ونقاط ضعفها.

– معرفة كل ما يتعلق بالشركة وبيئتها القانونية

خلال هذه الخطوة، والتي يطلق عليها أيضًا «Plan d'approche»، سيقوم المدقق بمعرفة بالشركة محل التدقيق أو المجال المراد تدقيقه، مع الحرص على اختيار الأدوات والتقنيات المناسبة للحصول على المعرفة اللازمة. لإنجاز المهمة (مقابلة، استبيان الرقابة الداخلية، وثائق...).

معرفة كل ما يتعلق بالشركة وبيئتها القانونية تسمح للمدقق:

– تقييم المجال المراد تدقيقه.

– الهيكل التنظيمي للشركة، الإجراءات، البيئة القانونية والتنظيمية، التقنيات المستخدمة.

– تحديد الأهداف الرئيسية المتعلقة بالرقابة الداخلية والإجراءات.

***الاستبيان المعرفي (Le Questionnaire de Prise de Connaissance)**

هذا الاستبيان المستخدم خلال المرحلة التحضيرية من مهمة التدقيق، سيسمح بجمع المعلومات الضرورية للمدقق الخاصة بمعرفة الشركة محل التدقيق من أجل:

– تحديد نطاق المهمة بوضوح.

– تنظيم العمل وتوضيح الأهداف حسب الأهمية.

– إعداد وتطوير استبيان الرقابة الداخلية.

يبني كل مدقق استبيانه المعرفي على أساس خبرته، تجاربه السابقة، ما يريد معرفته وما يحتاج إلى تعلمه، يجب أن يتكون استبيان المعرفة الكاملة من ثلاثة أجزاء وضرورة الانتقال من العام إلى الخاص:

✓ معرفة الجانب الاجتماعي والاقتصادي للشركة من خلال معرفة:

-حجم ونشاط الشركة، الوضع المالي، الوضع التجاري، الموظفين.

✓ معرفة الجانب التنظيمي والداخلي الشركة:

– الهيكل التنظيمي، بيئة تكنولوجيا المعلومات.

✓ معرفة أداء الشركة الذي تم تدقيقه:

– الطرق والعمليات، المعلومات التنظيمية، نظام المعلومات، المشاكل الحالية.

من خلال مهمة تدقيق مشتريات كل من مديرية القطر، مديرية الأشغال والتطوير لابد من معرفة المديريات محل التدقيق بجمع المعلومات الضرورية للمدقق من خلال الوثائق الموجودة والمتعلقة بالعمليات التشغيلية.

ونتيجة لذلك، بدأنا مهمتنا من خلال معرفة العمليات التشغيلية داخل كل قسم، لذلك حاولنا أن نفهم تنظيمها وأنشطتها والإجراءات التي وضعت؛ من خلال مقابلات مع مديري الأقسام ومديري المخازن وكذلك من خلال مختلف الوثائق الداخلية (سند طلب الشراء، سند الطلبية، جداول المقارنة...)، يوضح الهيكل التنظيمي لكل من مديرية القطر ومديرية الأشغال والتطوير (محل التدقيق). والذي من خلاله يمكن للمدقق معرفة السيرورة (مجموعة المراحل) التي تتم داخل كل مديرية والتي يتم على أساسه صياغة الاستبيان وتحديد المخاطر ومن تم تقييمها.

2.3. تحديد المخاطر

خلال هذه المرحلة، من المهم الفهم أنها مسألة تحديد المناطق التي من المرجح أن تحدث فيها المخاطر الأكثر أهمية والأضرار من تحليل المخاطر نفسها.

يتألف منهج المدقق من تقسيم المجال المدقق إلى المهام الابتدائية (سوف تستند إلى استبيانات الرقابة الداخلية أو الرسوم البيانية التحليلية للمهام التي ربما تكون قد تشكلت خلال البعثات السابقة).

خلال هذه المرحلة؛ سيتم تقييم موجز للمخاطر المرتبطة بهذه المهمة (قوي، متوسط، ضعيف). والهدف هنا هو عدم تحديد المخاطر التي قد تحدث على وجه الدقة، بل تقييم تأثيرها على المهمة الأساسية إذا لم يتم القيام بها على نحو سليم أو لم يتم القيام بها أصلا. ثم القيام بتقييم أنظمة التحكم الداخلية المحددة التي سيتم تنفيذها وسيتم التحقق من وجود هذه الأجهزة أو عدم وجودها.

يعتبر استبيان الرقابة الداخلية وسيلة للمدقق لتقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالشركة أو وظيفة معينة، والتي هي من بين أهداف المهمة.

يجب أن يحدد كل سؤال من الاستبيان نقاط التحكم التي سيجرى عليها عمليات التحقق التي ستقود إلى تحديد نقاط الضعف وإصدار الحكم. إن استبيان الرقابة الداخلية بمثابة مرجعية، لذلك، من المناسب تكييفه مع كل مهمة تدقيق، وذلك بإضافة أو حذف أو تعديل بعض الأسئلة، مع مراعاة التغييرات التنظيمية التي قد تؤثر على النشاط أو الوظيفة محل التدقيق.

عند إعداد استبيان الرقابة الداخلية يجب على المدقق تفكيك الوظيفة أو العملية محل التدقيق إلى مهام أولية. سيتم تسهيل هذا التقسيم إذا كان رئيس الوظيفة محل التدقيق قد قام بذلك عند إنشاء نظام التحكم الداخلي الخاص به، أو إذا كان قد تم صياغة استبيان الرقابة الداخلية على نفس الموضوع.

لكل مهمة أساسية محددة، سيطلب المدقق الأسئلة الأساسية والعامة التي ستمكنه من الملاحظة، إن استبيان الرقابة الداخلية الذي قمنا بإعداده، هو طريقة للتدقيق المنهجي لتحديد نقاط القوة والضعف في الرقابة الداخلية. تسمح نقاط القوة والضعف بتكوين رأي موضوعي ودقيق حول تقييم موثوقية نظام الرقابة الداخلية.

تم تصميم هذا الاستبيان بطريقة منظمة بحيث تكون الإجابة "نعم" تشير إلى حالة مرضية و "لا" تعلن عن إمكانية ضعف الرقابة الداخلية، تم جمع الأسئلة المجمعة في الاستبيان على أساس النشاط الوظيفي من خلال عدد من الوثائق، أما تلك الواردة في الاستبيانات الخاصة بالوظائف التشغيلية فقد تم بلورتها من خلال نهج تقسيم الأنشطة الرئيسية للميناء.

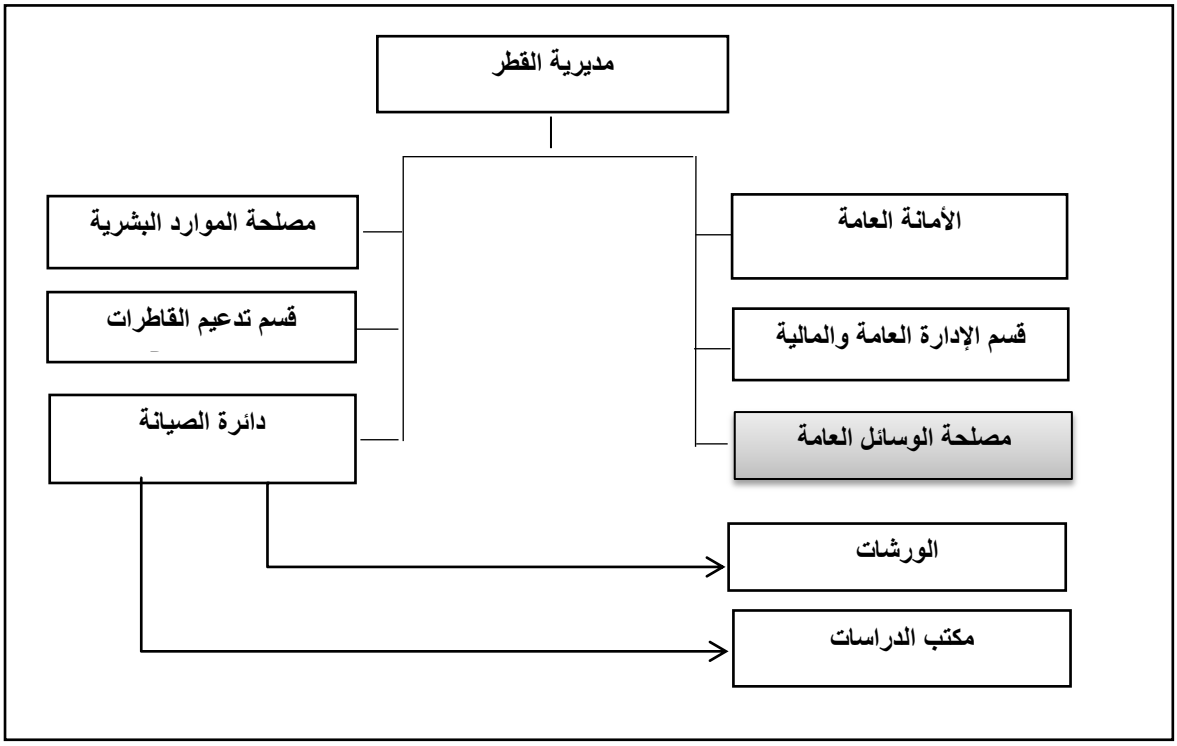
سيتم تدقيق سيرورة وظيفتين من بين الوظائف الأساسية للشركة وهما:

- **مديرية القطر (Direction remorquage /DRM)**

مهمة مديرية القطر أساسا تتمثل في:

* سحب السفن ذهابا وإيابا.
* الحفاظ على القاطرات.
* تنفيذ برامج حركة السفن المعتمدة من لجنة التنسيب.

الشكل (5 –12): الهيكل التنظيمي لمديرية القطر



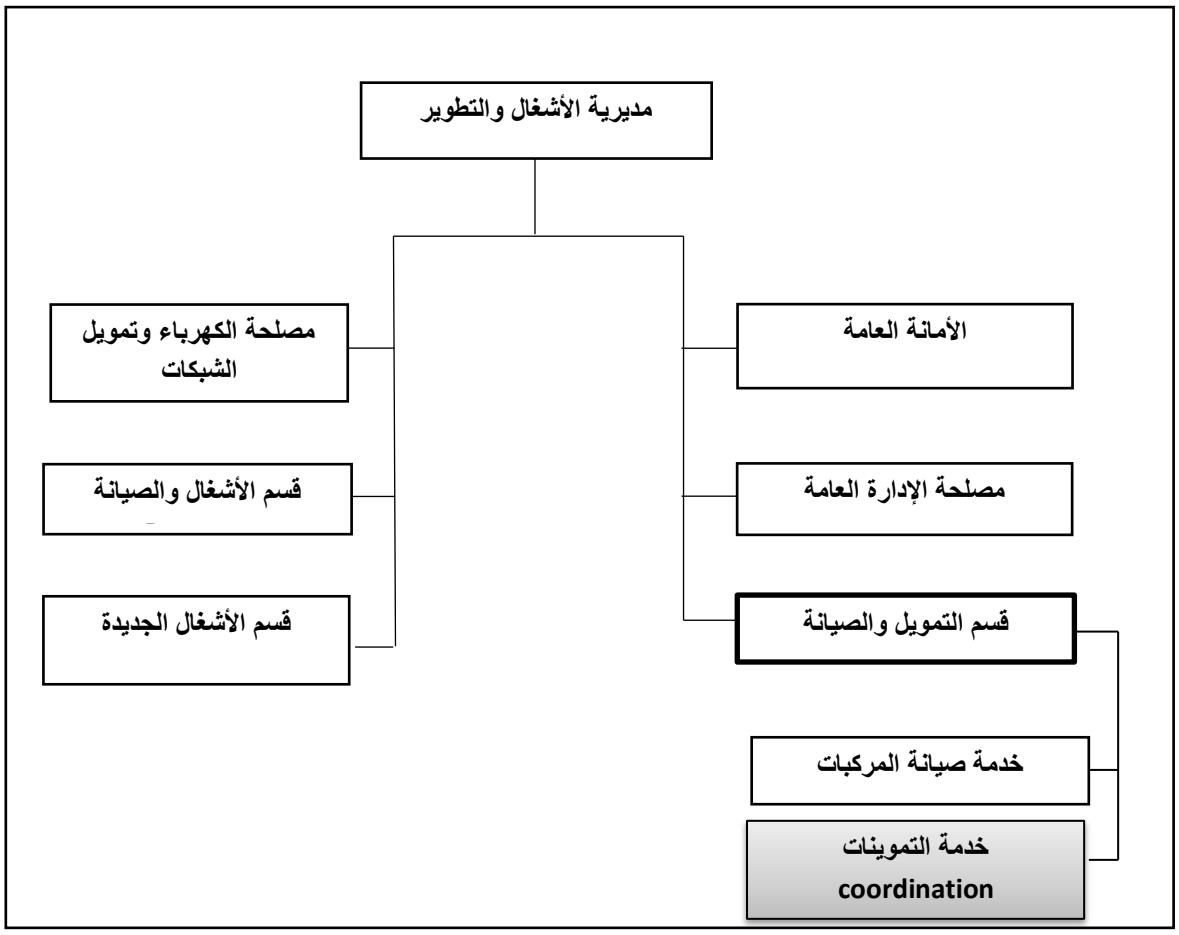
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة ميناء الجزائر

- **مديرية الأشغال والتطوير (Direction des travaux et développement /DTD)**

مهمة مديرية الأشغال والتطوير أساسا تتمثل في:

* إدارة المرأب الخاص بالسيارات والمشتريات (التوريد).
* دراسات تطوير الموانئ والدراسات التقنية لتنفيذ مشاريع الاستثمار والمعدات.
* تنظيم التنسيق والرقابة على جميع أعمال الصيانة، وصيانة المنشآت والمباني والأشغال ومعدات الموانئ.

الشكل (5 –13): الهيكل التنظيمي لمديرية الأشغال والتطوير



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة ميناء الجزائر

بداية؛ وبعد معرفة كل مديرية محل التدقيق سيتم معرفة خريطة تدفق المشتريات بعدها صياغة استبيان الرقابة الداخلية لقسم المشتريات باعتباره (القسم) جد مهم داخل المديريتين محل التدقيق.

يوضح الملحق رقم (27) خريطة تدفق المشتريات وهذا ما يساعد على معرفة وظيفة كل مصلحة ومن هو المكلف بكل إجراء بدءا بالإشعار بالنقص في المخزن وإنتهاءا بوصول المشتريات للمخزن.

تتم عملية الشراء داخل الشركة بالمراحل التالية:

– **طلب الشراء؛** نتيجة نقص في المخازن وتلبية الحاجة للمصلحة المعنية، تصدر مصلحة تسيير المخزونات سند طلب للشراء من ثلاث نسخ، نسخة أصلية توجه إلى مصلحة المشتريات ونسختان تبقيان في المصلحة للمتابعة.

تتلقى مصلحة الشراء نسخة من سند طلب الشراء، وبعد الدراسة تعلن عن رغباتها في الشراء للموردين، وبعد مقارنة مبلغ الشراء مع عتبات الدلالة، يكون على أساس المقارنة لثلاثة موردين مختلفين على الأقل ويتم اختيار احسنهم عن طريق جدول

المقارنة ليرفق هذا الجدول بفاتورة شكلية بالإضافة إلى نسخة من سند طلب الأمر بالشراء وعلى أساس عقد ما بين الشركة والمورد الذي تم اختياره.

يوضح الملحق رقم 28 سيرورة المشتريات في حالة كل من العقد / الصفقة.

يتكون سند الطلبية للأمر بالشراء من أربع نسخ ونسخة أصلية:

* نسخة توضع داخل ملف الشراء.
* نسخة لمصلحة تسيير المخزونات.
* نسخة لمصلحة المحاسبة.
* نسخة ترسل إلى المورد (الأصلية).
* نسخة تسلم إلى المخازن.

– **استلام البضاعة؛** يتم إدخال الواردات من طرف المورد بكل المواصفات الظاهرية المتفق عليها بعدها تتولى مصلحة تسيير المخزونات إدخال السلع إلى المخازن.

يراقب مسير المخازن السلع الواردة ويقوم بمطابقتها مع السلع المطلوبة من ناحية الكمية والنوعية والسعر، بعدها إذا كان التطابق يحضر سند وصل الاستلام الذي يحتوي على تاريخ وصول البضاعة، سعرها، اسم المورد، الكمية المطلوبة، الكمية المستلمة، رقم أمر الشراء.

3.3. تحديد وتقييم مخاطر التدقيق (نظام الرقابة الداخلية للمشتريات)

تمثل الرقابة الداخلية أنواع السياسات والإجراءات المتخذة من قبل الإدارة، التي تكفل تحقيق أهداف الشركة وتضمن التنفيذ المنظم والعملي للعمليات بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية والمحافظة على الموجودات واكتشاف ومنع الأخطاء ودقة القيد واكتمال السجلات وتهيئة البيانات المالية المطلوبة والمعمول عليها في الوقت المناسب.

بداية؛ لابد من تبليغ مديرية المشتريات وهذا لعقد اجتماع بداية المهمة على مستوى المديرية محل التدقيق وبحضور الأطراف المعنية (مدير المديرية محل التدقيق، رؤساء الدوائر...) التي تهدف إلى تنفيذ الرقابة والفحص والتحقق من توقيع العقود، وكذلك الطعن وهذا لضمان:

– احترام إجراءات منح العقود وسندات الطلبيات.

– الاستعمال العقلاني لسندات الطلبيات مع احترام العتبة.

_ تقديم التوصيات.

سيتم جمع المعلومات الخاصة بالمشتريات من خلال الاستبيان الموالي:

الجدول (5–35): استبيان تقييم نظام الرقابة الداخلية للمشتريات لكل من مديرية القطر ومديرية الأشغال والتنمية

– جميع أوامر الشراء تتم وفق القواعد المعمول بها

الأسئلة	الأجوبة		
	نعم	لا	الملاحظات
1. هل تتم جميع المشتريات داخل قسم واحد؟ إذا كانت الإجابة لا، هل يتم تجميعها؟	x		
2. هل وظيفة الشراء منفصلة تمامًا عن الوظائف الأخرى وخاصة عن وظائف المحاسبة ووظائف الاستقبال؟	x		
3. هل يتم إعداد وصل استلام السلع لكل عملية دخول الى المخزن؟	x		
4. هل تتم الموافقة على طلبات الشراء الداخلية من مديري الأقسام المعنية؟	x		
5. إذا لم يتم إنشاء طلبات الشراء، فهل تمت الموافقة على جميع عمليات الشراء من قِبل شخص آخر بخلاف مدير قسم المشتريات؟		x	
6. إذا كانت وصولات الاستلام تعد بطريقة دورية هل هي: – موقعة. – مؤرخة " تحمل تاريخ الاستلام". – مرقمة مسبقا.	X		
7. هل هناك منافسة بين العديد من الموردين تنظمها عملية المناقصة للمشتريات ذات الحجم المحدد؟ وما هي العتبة؟	x		
8. في حالة عدم الامتثال لإجراءات المناقصة للمشتريات الرئيسية، هل هناك حاجة إلى تفسيرات مكتوبة؟	x		
9. هل الأسعار التي يفرضها المورّدون الأكثر تكرارا يفحصها أشخاص مستقلون عن إدارة المشتريات للتأكد من أنهم الأمثل؟	x		
10. إذا تم إجراء استقبالات جزئية، فهل هذا يشير بوضوح إلى أوامر الشراء، لتجنب أثناء الاستقبالات لدفعات مزدوجة؟	x		
11. هل تتم عمليات الشراء التي يتم إجراؤها للموظفين وفقًا لإجراءات الشراء العادية؟	x		
12. هل يتم التأكد من أن الملف يحتوي على: – طلب الشراء. – سند الطلبية. – وصل الاستلام. – الفاتورة النهائية للمورد.	x		
13. هل يتم إرسال نسخة من المستندات لمصلحة المحاسبة؟	x		

– جميع البضائع والخدمات التي تلقتها المديرية قد تم طلبها

الأسئلة	الأجوبة		
	نعم	لا	الملاحظات
1. هل جميع السلع والمواد واللوازم تلقتها خدمة الاستقبال المركزية؟		x	كل مديرية لديها مخزن خاص بها
2. هل تقوم خدمة الاستقبال بتسليم العناصر المقابلة إلى المخزن، أم أنها تتكلف فقط بالمراقبة؟	x		تقوم بالمراقبة
3. هل تم تحرير وصل الإذن بالدخول لكل إدخال؟	x		
4. هل خدمة الاستقبال مستقلة عن إدارة المشتريات والأشخاص الذين يقررون الشراء؟	x		
5. إذا تم تحرير وصل بالدخول للبضاعة، فهل هي: – موقعة –محددة بالتاريخ – لها الترقيم الخاص بها؟	x		
6. **هل** تحتفظ خدمة الاستقبال بنسخة من وصل الدخول؟	x		
7. في حالة الاستقبال الجزئي، هل يتم ملء ملاحظات التسليم بشكل صحيح؟	x		
8. هل تقوم الجهة المتلقية بفحص حالة أو كمية أو وزن أو قياسات البضائع والمستلزمات المستلمة؟	x		
9. تأكد من نسخ وصل الطلب المرسلة إلى قسم الاستلام التي لا تحدد الكميات المطلوبة (سيؤدي ذلك إلى حساب حقيقي في الاستقبال).		x	
10. هل تستلم الدوائر المحاسبية نسخة من وصل الطلب المستوفاة بشكل صحيح؟	x		

– جميع الفواتير المتعلقة بالسلع أو الخدمات التي يتم استلامها فعلاً مقيّمة ومسجلة بشكل صحيح

الأسئلة	الأجوبة		
	نعم	لا	الملاحظات
1. هل يتم استلام الفواتير بالبريد من الأشخاص الذين يدفعون لهم؟ وهل هناك مراقبة للفواتير حال استلامها؟		x	
2. هل يتم تحديد الفواتير المزدوجة بوضوح عند الاستلام لتجنب دفعات مزدوجة؟		x	
3. هل يشمل إجراء دفع الفاتورة ما يلي: – المبلغ، الكميات وشروط الدفع، التحقق من تلك الموجودة في نموذج الطلب؟ – هل أرقام الفواتير والكميات الواردة في إيصالات الاستلام يتم مقارنتها والتحقق مع تلك الموجودة على الفواتير؟ – هل تم فحص الفواتير حسابيا؟ – التحقق من تحميل الأعباء وتسجيلها محاسبيا؟ – الموافقة على فواتير بنود أخرى غير المواد والإمدادات مثل الرسوم والتأجير والكهرباء والضرائب والنقل .... من قبل أشخاص معينين؟ – التحقق من فواتير النقل مع أوامر الشراء، وفواتير الشراء. – الموافقة النهائية على الدفع من قبل أشخاص مستقلين عن إدارة المشتريات، أو الذين طلبوا الشراء؟	x X X X	X X X	

– هل تم وضع إشارة على مختلف الوثائق مثل التحقق والموافقات المذكورة؟	X	X	
4. هل تم إنشاء مستند للعناصر التي لم يتم قبولها من قبل قسم "الاستلام" أو العناصر التي يتم إرجاعها إلى الموردين؟		X	
5. هل هناك مقاربة، لأوامر الشراء ووصل الاستلام، مع الفواتير؟	X		
6. هل تقترن فواتير الموردين مع: – الأوامر المتعلقة بالطلب التي تحدد الأسعار والكميات؟ – إيصالات الدخول مع طبيعة وكمية المشتريات؟ – مراقبة المجموع والجداول؟	 X X X		
7. هل هناك أي توقيعات على الوثائق التي تشير أنه تم مراقبتها؟	X		
8. تخضع أوامر الاستلام والطلبيات وفواتير الموردين التي لم تتم مطابقتها للمراجعات الدورية؟		X	
9. هل تتم تحميل الأعباء المحاسبية أو اختبارها بشكل كاف من قبل شخص آخر قام بالتحصيل الأولي؟		X	
10. هل هناك مراقبة لموازنة حسابات المورد شهرياً على الأقل ومقارنته بحساب دفتر الأستاذ العام؟	X		
11. هل تتم مطابقة بيانات الحسابات المرسلة من الموردين بانتظام مع المستندات الداعمة أو الحسابات الفردية؟	X		

– يتم تحرير وتسجيل جميع المصاريف بشكل صحيح

الأسئلة	الأجوبة		
	نعم	لا	الملاحظات
1. هل جميع الشيكات مُرقّمة مسبقًا في السجلات كأعباء؟	X		
2. هل تحفظ دفاتر الشيكات في مكان آمن وتحت مسؤولية شخص غير مصرح له بالتوقيع؟	X		
3. هل يتم إعداد الشيكات على أساس وثائق إثبات معتمدة وبانتظام (أو طلب شيكات) بانتظام، وهل الأشخاص الذين يعدونها مستقلين عن أولئك الذين يوافقون على وثائق الإثبات (أو مع الذين يقومون بإجراء طلب الشيكات)؟	X		
4. هل تم إلغاء الشيكات التالفة بطريقة لم يعد من الممكن استخدامها أو حفظها في ملف للتحقق في المستقبل؟	X		
5. هل يُمنع سحب الشيكات من قبل حامله؟		X	
6. من الذي يعين الأشخاص المخولين بتوقيع الشيكات؟			الإدارة العامة
7. عندما يكون هناك اثنان من الموقعين، هل يقوم أحدهما بفحص وثائق الإثبات في وقت التوقيع؟		X	

8. هل الأشخاص المخولون بتوقيع الشيكات مستقلون؟	X		أمين المخزن
– خدمة الشراء؟	X		
– يسألون عند دفع أعباء محددة؟	X		
– تبرير وثائق الإثبات؟	X		
– من يقوم بإعداد سجل التسوية، والمقاربة ما بينه وبين ودفتر الأستاذ؟			
– الأشخاص الذين يعدون الشيكات؟	X		
– الأشخاص الذين يعدون قيمة المصروف؟	X		
– الأشخاص الذين يعدون المقاربة البنكية؟	X		
– الأشخاص الذين يرسلون أو يقدمون الشيكات، بما في ذلك شيكات الرواتب؟	X		
– الأشخاص الذين يوافقون على الرواتب قبل الدفع؟			
– الأشخاص الذين يقدمون التسجيلات في المحاسبة العامة؟	X		
– الأشخاص الذين يسجلون مختلف المشتريات أو مختلف الفوائد؟	X		
	X		
9. هل تخضع الحسابات البنكية لمطابقة متكررة، أو على الأقل مرة واحدة في الشهر؟	X		المراقب المالي
10. هل تشمل المطابقة المتكررة:			
– فحص الشيكات والتوقيع،	X		
– مراجعة الشيكات ودعمها،	X		
– مقارنة الشيكات مع الحوافز أو كشوف المرتبات من حيث الأرقام والمتلقي والتاريخ والمبلغ،	X		
– نظام تعقب تسلسلي لأرقام الشيكات، بحساب دفتر الأستاذ العام؟	X		
11. الشيكات المعلقة بتاريخ بعيد يتم التحقيق فيها بشكل مناسب؟	X		
12. هل هناك استخدام الشيكات الفارغة والمسموح بها؟		X	
13. هل يتم إرسال الشيكات بطريقة تمنع وجودها في أيدي الأشخاص الذين قاموا بإعدادها أو أولئك الذين وافقوا على طلبيات الدخول؟	X		

المصدر: من إعداد الطالب

بعد استبيان تقييم الرقابة الداخلية الخاصة بخدمة المشتريات في كل من مديرية القطر ومديرية الأشغال والتطوير؛ لابد من استبيان أخر من أجل تحديد وتقييم المخاطر التشغيلية على أساس الأهداف، هذه الخطوة هي الأهم لتحديد المخاطر التشغيلية المختلفة المرتبطة بنشاط الشراء، وكذلك لتطوير رسم خرائط المخاطر. وهو يتألف من سرد المخاطر التشغيلية الناتجة عن أنشطة التوجيه.

لتحديد مخاطر التشغيل على أساس تحقيق الأهداف، لابد من تحليل لعمليات ونشاط الشركة، ثم البحث عن الاختلالات التي يمكن أن تؤثر على الأهداف.

الجدول (5 –36): تحديد وتقييم المخاطر التشغيلية

	النشاط	الهدف	الخطر المحتمل	جهاز التحكم في الخطر
1	الإشعار بالنقص Expression de besoins	– الاحتياج يكون واضح ومقبول.	التحديد غير الدقيق لنوع الاحتياج (الكمية، النوعية).	المراقبة الدقيقة قبل إرسال الطلب وعند الاستلام.
2			الشخص الذي يرسل الطلب غير مؤهل.	تحديد الشخص المؤهل والذي يحدد طبيعة الاحتياج.
3			تأخير الإشعار بالاحتياج.	احترام الوقت المناسب عند تحديد الاحتياج.
4	تسجيل الطلب	– بداية تكوين ملف المشتريات. – تحديد إمكانية الشراء.	عدم إصدار سند الطلبية.	تحديد نوع الاحتياج من خلال سند الطلبية.
5			عدم تسجيل الطلب.	التسجيل يكون بطريقتين: يدويا وعن طريق إكسال.
6			عدم تحديد العتبة ونوع المشتريات.	التقيد بإجراءات الشراء الخاصة بالشركة.
7	تشخيص المورد (شراء عادي/عن طريق عقد/فتح مناقصة)	التقيد بإجراءات الشراء	عدم الإعلان عن الطلبية المراد تنفيذها للموردين وتلقي العروض منهم.	التقيد بعتبة الدلالة وتحديد نوع المشتريات.
8			عدم احترام شروط جدول المقارنة الخاص بالموردين.	التقيد بإجراءات المشتريات للشركة.
9			عدم إرسال المورد للفاتورة الشكلية.	التقيد بإجراءات المشتريات للشركة.
10	اختيار المورد الأمثل	اختيار أحسن عرض مقدم	عدم إشعار المورد المختار.	احترام الوقت المناسب المحدد في الفاتورة الشكلية.

11			فاتورة مضاعفة	وجود رقابة بعدية لإنشاء الفواتير.
12			فاتورة ناقصة من الخدمات المقدمة من الشركة	وجود برنامج يسمح باتصال الجانب العملياتي بمصلحة إعداد الفواتير.
13	مصلحة الفوترة	إصدار طلب الشراء / العقد	خطأ في الكميات أو المبالغ داخل الفواتير	برنامج يعطينا إنذار في حالة عدم توازن الفاتورة.
14			عدم مراقبة الفواتير المعدة	وجود متابعة من طرف شخص مستقل للفواتير.
15	مصلحة المحاسبة	التسجيل الصحيح للمشتريات، من أجل المقاربة ما بين السجلات والمخازن	السهو في تسجيل العمليات المحاسبية من طرف شخص غير مخول	تعيين شخص مناسب بالاسم واللقب لتسيير العملية.
16			خطأ في التسجيل المحاسبي	برنامج يعطينا إنذار في حالة الاتوازن.
17			عدم الرقابة على عملية التسجيل	وجود متابعة من طرف شخص مؤهل.
18	مصلحة المالية	إعداد ملف الدفع ومراقبة امتثال الملف	عدم امتثال الملف	التحقق من اكتمال الملف وامتثاله لكافة المعايير.
19			التأخر في إعداد ملف الدفع	خلق جهاز رقابة واتصال ما بين إدارة الشركة والمورد.
20			عدم التحقق من توقيع الملف الخاص بالدفع	خلق ألية مراقبة للتأكد من أن التوقيع من طرف الشخص المخول.
21	مصلحة التخزين	استلام المشتريات على أساس الاحتياج	استلام الطلبية على فترات مختلفة	بطاقة جرد المخزن.
22			عدم الدراية بالمخزون الأولي	

المصدر: من إعداد الطالب

تتمثل الخطوة الثانية في تحديد احتمالية الحدوث وتأثير المخاطر التشغيلية، لذلك انتقلنا إلى تقييم لاحتمال حدوثها وفقًا لجودة جهاز التحكم.

✓ **تقييم احتمالية حدوث المخاطر التشغيلية**

يعتمد احتمال حدوث المخاطر على جودة جهاز الرقابة، فكلما ارتفعت جودة نظام التحكم في المخاطر، قل احتمال حدوث الخطر.

تم تقييم جودة نظام التحكم من خلال استبيان الرقابة الداخلية الذي تم استخدامه في تحديد نقاط القوة والضعف، هذه الأداة التي تتكون من أسئلة قياسية ستمكننا من تحديد نقاط القوة والضعف في أنظمة المراقبة الداخلية من خلال إجابات "نعم" أو "لا" التي قدمها محاورونا.

يتم تقييم احتمال حدوث وجودة الجهاز بطريقة نوعية، وهو مقياس يتراوح من واحد (1) إلى ثلاثة (3) كما هو موضح أدناه. ولتقييم الاحتمال لقد قمنا في هذ المرحلة بتقييم المخاطر المحددة السابقة على اساس احتمال حدوثها وذلك عن طريق التقييم لمستوى الرقابة الداخلي للشركة، عن طريق استبيان الرقابة الداخلي الذي قمنا بإعداده والموزع على مسؤول كل مصلحة ومن خلال ذلك تم صياغة الجدول الموالي:

الجدول (5 –37): تقييم احتمال حدوث الخطر وجودة جهاز الرقابة

جودة جهاز الرقابة			احتمال حدوث الخطر		
المقياس	**الدرجة**	**الوصف**	**المقياس**	**الدرجة**	**الوصف**
1	منخفض	**جهاز التحكم في الرقابة ضعيف**	1	احتمال ضعيف	**احتمال عالي لحدوث خطر**
2	متوسط	**جهاز التحكم في الرقابة متوسط**	2	احتمال متوسط	**احتمال متوسط لحدوث الخطر**
3	عالي	**جهاز التحكم في الرقابة جيد**	3	احتمال قوي	**احتمال منخفض لحدوث الخطر**

المصدر: من إعداد الطالب

✓ **تقييم أثر المخاطر التشغيلية**

يتم تقييم أثر المخاطر المحددة بطريقة نوعية على مقياس واحد (1) إلى ثلاثة (3)، وهو قياس تأثير المخاطر على أهداف عملية التشغيل.

ولتقييم الأثر لقد قمنا في دراستنا هذه بالاعتماد على المنهجية في تحديد المخاطر على أساس الأهداف المتعلقة بكل مصلحة التي تقوم على أساس تعيين المخاطر التي لها أثر في تحديد الأهداف ومن خلال ذلك تم صياغة الجدول الموالي:

جدول رقم (5–38): تقييم تأثير المخاطر التشغيلية

المقياس	الأثر	التفسير
1	ضعيف	تأثير ضعيف
2	متوسط	تأثير معتدل
3	عالي	تأثير مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب

✓ **تحديد أولويات المخاطر التشغيلية**

تتكون هذه الخطوة من تحديد أولويات المخاطر وفقًا لضروراتها، من خلال تمثيل مدى أهمية كل المخاطر المحددة، يوضح الجدول أدناه التسلسل الهرمي لمخاطر التشغيل وفقًا لضروراتها والذي يحسب بالطريقة الموالية:

قيمة الخطر = أثر الخطر × احتمالية الحدوث.

الجدول (5 –39): التسلسل الهرمي لمخاطر التشغيل وفقًا لضروراتها

السيرورة	المخاطر المتعلقة بعملية التشغيل	الأثر		الاحتمال		الحرجية	تقييم الخطر
		الدرجة A	الأثر	الدرجة B	تقييم الاحتمال	Criticité A × B	
الإشعار بالنقص	1. التحديد غير الدقيق لنوع الاحتياج (الكمية، النوعية).	3	عالي	1	تأثير ضعيف	3	متوسط
	2. الشخص الذي يرسل الطلب غير مؤهل.	1	ضعيف	1	تأثير ضعيف	1	ضعيف
	3. تأخير الإشعار بالاحتياج.	3	عالي	3	تأثير عالي	9	عالي
تسجيل الطلب	4. عدم إصدار سند الطلبية.	2	متوسط	1	تأثير ضعيف	2	ضعيف
	5. عدم تسجيل الطلب	2	متوسط	2	تأثير متوسط	4	متوسط

	6. عدم تحديد العتبة ونوع المشتريات.	3	عالي	2	تأثير متوسط	6	عالي
تشخيص المورد شراء عادي/عن طريق عقد/فتح مناقصة	7. عدم الإعلان عن الطلبية المراد تنفيذها للموردين وتلقي العروض منهم.	3	عالي	2	تأثير متوسط	6	عالي
	8.عدم احترام شروط جدول المقارنة الخاص بالموردين.	3	عالي	3	تأثير عالي	9	عالي
	9.عدم إرسال المورد للفاتورة الشكلية.	3	عالي	2	تأثير متوسط	6	عالي
اختيار المورد الأمثل	10.عدم إشعار المورد المختار.	2	متوسط	2	تأثير متوسط	4	متوسط
مصلحة الفوترة	11. فاتورة مضاعفة.	3	عالي	1	تأثير ضعيف	3	متوسط
	12. فاتورة ناقصة من الخدمات المقدمة من الشركة.	3	عالي	2	تأثير متوسط	6	عالي
	13. خطأ في الكميات أو المبالغ داخل الفواتير.	2	متوسط	2	تأثير متوسط	4	متوسط
	14. عدم مراقبة الفواتير المعدة.	3	عالي	3	تأثير عالي	9	عالي
	15. السهو في تسجيل العمليات المحاسبية من طرف شخص غير مخول.	3	عالي	1	تأثير ضعيف	3	متوسط
	16. خطأ في التسجيل المحاسبي.	2	متوسط	2	تأثير متوسط	4	متوسط
	17. عدم الرقابة على عملية التسجيل.	3	عالي	2	تأثير متوسط	6	عالي
	18. وصل الخروج مضاعف.	2	عالي	2	تأثير متوسط	4	متوسط
مصلحة المالية	19. عدم امتثال الملف.	3	عالي	2	تأثير متوسط	6	عالي
	20. التأخر في إعداد ملف الدفع.	3	عالي	1	تأثير ضعيف	3	متوسط
	21. عدم التحقق من توقيع الملف الخاص بالدفع.	3	عالي	2	تأثير	6	عالي

						متوسط	
مصلحة التخزين	22. استلام الطلبية على فترات مختلفة.	2	متوسط	2	تأثير متوسط	4	متوسط
	23. عدم الدراية بالمخزون الأولي.	2	متوسط	2	تأثير متوسط	4	متوسط

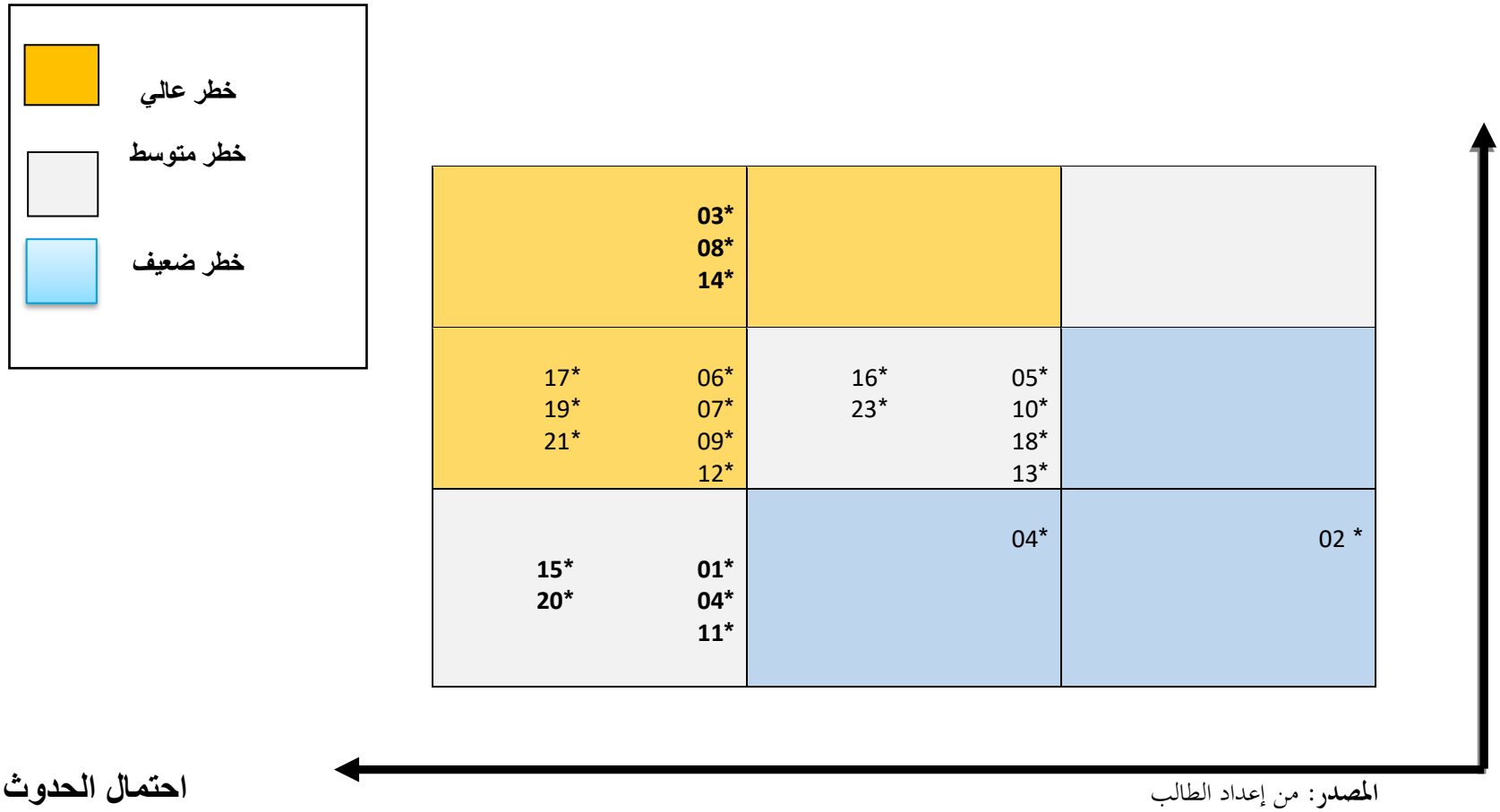
المصدر: من إعداد الطالب

- ✓ **خريطة المخاطر**

إن رسم خريطة المخاطر هو أداة إدارة بسيطة وصريحة وبصرية يمكن استخدامها لتحديد المخاطر وتحديد الأهداف والتحكم في تطورها. وبالمثل، فهي أداة قيّمة لا تقتصر حصريًا على إدارة المخاطر، ولكن أيضًا على جميع أولئك الذين يساهمون بطريقة أو بأخرى في عملية إدارة المخاطر: التدقيق الخارجي والإدارة العامة والمدققين الداخليين وبالطبع مديري المخاطر.

يتم تنفيذ مهام التدقيق والرقابة الدائمة وتحديث خريطة المخاطر التشغيلية. ويشمل جميع المخاطر التي لها تأثير كبير على تحقيق أهداف الشركة وأداءها الداخلي أو الخارجي.

الشكل (5 –14): خريطة المخاطر



المصدر: من إعداد الطالب

4. إدارة وتسيير المخاطر انطلاقا من خريطة المخاطر (الأخطار العالية)

بداية، وقبل إدارة وتسيير المخاطر العالية والمحدد في خريطة المخاطر لابد من اختبار الإجراءات (les tests de procedures) وخلال هذه الخطوة، يتم اتخاذ القرارات حول المخاطر المرتبطة بالتحكم ويثبت قدرة الإجراءات على تحييد المخاطر المحددة لهذا ينفذ اختبارات الإجراءات.

تُستخدم الاختبارات الإجرائية لتوفير إرشادات تساعد في إجراءات تدقيق ملائمة للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة وهذا لجمع وتقييم فعالية الضوابط المصممة والمنفذة من قبل الشركة لاكتشاف أو تصحيح العيوب الهامة في التأكيدات.

كلما زاد الاعتماد على فعالية الرقابة الداخلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، كلما قمنا بتوسيع نطاق الاختبارات الإجرائية. أما فيما يتعلق بطبيعة اختبارات الإجراءات، لابد من التمييز ما بين الإجراءات التحليلية، الملاحظة الطبيعية، التفتيش، وإعادة تشغيل بعض الضوابط. كل هذا لضمان فعالية الرقابة الداخلية.

خلال مرحلة تسيير وإدارة المخاطر، من الضروري تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية، من أجل تقليل مخاطر التدقيق إلى المستوى المقبول، لذا يجب تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية على أساس المخاطر المحددة. تبدأ هذه الإجراءات بوضع خطة المهمة بعدها الخطوة الموالية وهي صياغة استبيان حول عتبة الدلالة وأخيرا تخطيط المهمة.

يجب تلخيص العناصر التي تم جمعها في خلال مرحلة المعرفة العامة للشركة وبيئتها؛ مع مراعاة عناصر الرقابة الداخلية ذات الصلة بمهمة التدقيق، وتقييم مخاطر الأخطاء المادية على مستوى الحسابات ككل وعلى مستوى التأكيدات.

وتتألف خطة عمل تدقيق الحسابات من استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة حسب المهمة وعرض برنامج عمل، وإجراءات التدقيق، وطبيعة ومدى الرقابة، مدى الموارد اللازمة لتحقيق المهمة.

1.4. تخطيط المهمة (Planification de la mission)

تتمثل أهداف مرحلة التخطيط في تحديد المقاربة العامة (l'approche générale)، وإجراء تنبؤات بشأن طبيعة ومدى الموارد اللازمة لإنجاز المهمة، تحليل التجاوزات المحتملة (الوقت والرسوم)، تحديد التدابير الواجب اتخاذها لتصحيح الوضع.

- ✓ **مرحلة فحص الحسابات وتقييم العناصر التي تم جمعها**

الهدف من هذه المرحلة هو تنفيذ الضوابط اللازمة على التدفقات والعمليات التي تنطوي على المخاطر المحددة مسبقا، مع الأخذ بعين الاعتبار استنتاجات أعمال تقييم المخاطر المذكورة أعلاه. بتقييم مدى كفاية وملاءمة المعلومات التي تم جمعها من أجل الحصول على تأكيدات معقولة وأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

يجب الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للتوصل إلى استنتاجات معقولة لإبداء الرأي في التقرير النهائي مع توفير إرشادات تساعد في تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق بطريقة ملائمة. للقيام بذلك، يستخدم تقنيات مثل الاختبارات الإجرائية، والمراقبة الميدانية، والتحكم في أحداث ما بعد الإغلاق.

لابد من توفير إرشادات كن اجل إجراءات تدقيق ملائمة للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ تم تحديد مخاطر كامنة عالية تتطلب نهجًا محددًا للتدقيق، فلابد من ضوابط موضوعية تعالج هذه المخاطر على وجه التحديد. بالإضافة إلى المخاطر الكامنة؛ إذا كانت الاختبارات الإجرائية غير مرضية وكشفت عن مخاطر عالية، فإنها توسع نطاق المهمة اللازمة. هذه الضوابط تسمح بالتحقق من صحة التأكيدات.

أيضًا تم إرسال طلب التأكيد إلى أطراف ثالثة لتأكيد أو إبطال المعاملات التي تتم نيابةً عن الشركة، من أجل توفير إرشادات تساعد في استخدام المصادقات الخارجية للحصول على أدلة الإثبات المناسبة، والتحقق من الحسابات وطلب المعلومات (يتم داخل الشركة) والتوفيق المصرفي (لضمان دقة العمليات)، والاستعراض التحليلي (مقارنة البيانات من أحداث مختلفة).

تتمثل المخاطر المرتبطة بهذه الخطوة في عدم كفاية الضوابط الإضافية المحددة مع المعرفة وتقييم المخاطر.

2.4. عتبة الدلالة

تحت عنوان الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق، لابد من تحديد مستوى عتبة الدلالة الخاصة بالمشتريات، وفي حالات أخرى إذا كان ذلك ينطبق على عتبات المبالغ المنخفضة لفئات معينة من المعاملات، أو أرصدة معينة من الحسابات أو بعض المعلومات المقدمة في الملحق.

عتبة الدلالة توفر إرشادات تساعد المدقق في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق. يتم استخدام عتبة الدلالة لتحديد شدة المعلومات الغير صحيحة التي يمكن أن تؤثر على البيانات المالية وكذا دقة واتساق الحسابات، فعتبة الدلالة هي الأساس الذي يستند إليه في تقديم الرأي حول الأمور الكمية.

يوضح الجدول الموالي عتبة الدلالة الخاصة بالمشتريات لشركة ميناء الجزائر والتي على أساسها يتم تخطيط المهمة:

الجدول (5–40): عتبة الدلالة الخاصة بالمشتريات لشركة ميناء الجزائر

مجال التطبيق	عتبة الدلالة	الإجراءات
الأشغال والوسائل	أقل من 200000 دج	شراء عادي
	أكبر من 200000	وصل طلب
	أكبر من 2000000 دج	عقد ويكون بتشخيص ثلاث موردين على الأقل (consultation)
	أكبر من 12000000	مناقصة (Appel d'offre)
الدراسات والخدمات	أقل من 300000 دج	شراء عادي
	أكبر من 300000 دج	وصل طلب
	أكبر من 3000000 دج	عقد ويكون بتشخيص ثلاث موردين على الأقل (consultation)
	أكبر من 60000000 دج	مناقصة (Appel d'offre)

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الوثائق الداخلية لشركة ميناء الجزائر

3.4. تسيير وإدارة المخاطر حسب السيرورة (Processus)

الشكل الموالي يوضح تسيير وإدارة المخاطر حسب السيرورة (Processus) ومن هي الجهات الفاعلة للإجراءات بشركة ميناء الجزائر:

الشكل (5–15): تسيير وإدارة المخاطر حسب السيرورة

الحالة	السيرورة (Processus)	تقييم كل من:			المخاطر	نتيجة وأثر الخطر	الجهات الفاعلة للإجراءات
		التأثير	الاحتمال	الأهمية			
1	الإشعار بالنقص	3	3	جد مهم	* تأخير الإشعار بالاحتياج.	* فشل في تحقيق الأهداف. * الرسوم الإضافية وزيادة النفقات. * التأخر في تنفيذ المشاريع. * عدم الرضا عن كل طلب داخلي. * دراسة غير موثوقة. * ضعف التقدير الخاص بتكلفة المشروع والوقت المحدد، عدم احترام المعايير. * خدمات سيئة.	مصلحة تسيير المخزونات.
2	تسجيل الطلب	3	2	جد مهم	* عدم تحديد العتبة ونوع المشتريات.	* نقص الوثائق الخاصة بملف المشتريات. * عدم تحديد إمكانية الشراء.	مصلحة المشتريات.
3	تشخيص المورد	3 3	2 3	مهم جد مهم	* عدم الإعلان عن الطلبية المراد تنفيذها للموردين وتلقي العروض منهم. * عدم احترام شروط جدول المقارنة الخاص	* زيادة في الأسعار التفاوضية. * أثر بالغ على ربحية الشركة.	مصلحة المشتريات (جدول المقارنة). المديرية العامة (تحليل جدول

		3	2	مهم	بالموردين. * عدم إرسال المورد للفاتورة الشكلية.	* نقص المنافسة.	المقارنة).
4	اختيار وإشعار المورد الأمثل	2	2	متوسط	عدم إشعار المورد المختار	* نقص المنافسة. * أثر سلبي على ربحية الشركة.	المديرية العامة.
5	مصلحة الفوترة	3 3 3	2 2 2	مهم مهم مهم	* فاتورة ناقصة من الخدمات المقدمة من الشركة. * عدم مراقبة الفواتير المعدة. * عدم الرقابة على عملية التسجيل.	* عدم تطابق ملف المشتريات. * سهولة التحايل في المبالغ والكميات. * أثر سلبي على ربحية الشركة.	مصلحة المشتريات. مصلحة المحاسبة. مصلحة الخزينة.
6	مصلحة المالية	3 3	2 2	مهم جد مهم	* عدم امتثال الملف. * عدم التحقق من توقيع الملف الخاص بالدفع.	* نقص الوثائق الخاصة بملف المشتريات. *عدم امتثال الملفات.	مصلحة المشتريات. مصلحة المحاسبة.
7	مصلحة التخزين	2 2	2 2	متوسط متوسط	* استلام الطلبية على فترات مختلفة. * عدم الدراية بالمخزون الأولي.	* ضعف التقدير الخاص بتكلفة المشروع والوقت المحدد، عدم احترام المعايير. * ضعف التسيير.	مصلحة تسيير المخزونات.

أخيرا لابد من مراقبة الأحداث ما بعد الإغلاق بين نهاية السنة وتاريخ الموافقة على الحسابات، قد تحدث احداث أخرى لابد على الشركة الإفصاح عنها يشار إلى هذه الأحداث باسم الأحداث اللاحقة ويمكن التعرف على هذه الأحداث اللاحقة من خلال استبيان من أجل توفير إرشادات تساعد في الحصول على أدلة إثبات فيما إذا كان هناك أحداث تمت بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ التقرير، والاستجابة بالشكل المناسب عن الأحداث التي أصبحت معروفة بعد تاريخ التقرير من أجل القيام بتعديل التقرير.

بعد التحقق من الحسابات وتقييم مدى كفاية العناصر التي تم جمعها، تأتي مرحلة خلاصة المهمة التي ستؤدي إلى صياغة تقرير نهائي، من أجل إعداد التقرير؛ يجب التأكد من أن الرأي يأخذ بعين الاعتبار بعض الجوانب:

– **تبرير التقييمات؛** لابد من إبداء رأي واضح ومناسب في البيانات المالية وحسب الضرورة من طرف المدقق. التقرير هو تتويجا للمهمة لذا لابد من التقرير وإغلاق الملف السنوي. ومع ذلك، يجب مراجعة التصحيحات التي قامت بها الشركة. يتم تكوين رأي في البيانات المالية استنادا إلى تقييم النتائج المستخلصة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، ويكون التعبير بوضوح عن هذا الرأي من خلال تقرير مكتوب. يجب أن يعبر التقرير بوضوح عن رأي فني محايد في البيانات المالية، وأساس رأيه، وإطار الإبلاغ المالي المعمول به.

كجزء من مهمة التدقيق، يجب على الإدارة تزويد المدقق بجميع المستندات والمعلومات لتمكينه من التعبير عن رأيه.

لابد من ضرورة الحصول على تأكيدات كتابية من الإدارة لدعم أدلة الإثبات الأخرى المتعلقة بالبيانات المالية، كما يجب أن يكون هناك خطاب تأكيد. هو أسلوب لجمع الأدلة عندما لا يمكن للمدقق استخدام تقنيات التحكم الأخرى أو عندما يحتاج إلى استكمالها مع بيانات رسمية.

يعد احترام هذه الخطوة أمرًا ضروريًا، لأن المخاطر المرتبطة بهذه الخطوة هي مخاطر عدم احترام المعايير المهنية الأمر الذي لا يسمح بالتعبير عن رأي فني محايد. ومع ذلك، فإن مرحلة إبداء الرأي لها العديد من القيود ونقاط الضعف المتأصلة من مهمة التدقيق نفسها لأنها تشكل عملية مستمرة وتراكمية، ولكن لما يمكن تقييم المخاطر في أي مرحلة من مراحل المهمة ويمكن تعديل العمل المخطط له في البداية. والامتثال للنصوص التشريعية أو التنظيمية أو المهنية سيكون بالضرورة رأي فني محايد.

باختصار، يمكن تلخيص المراحل الخمس لإجراءات التدقيق في النقاط الموالية:

– في مرحلة قبول المهمة، يجب على المدقق اتخاذ الإجراءات اللازمة لتقليل مخاطر استقلاليته وموارده ومهاراته وهذا لضمان المهمة التي يتوقعها.

– تعتبر مرحلة تحديد وتقييم مخاطر وجود أخطاء جوهرية وتقييم الرقابة الداخلية من الأمور الأساسية، فالتقدير الجيد لهذه الخطوات يجعل من الممكن تصميم خطة مهمة التدقيق وبرنامج العمل بشكل صحيح، وبالتالي الحد قدر الإمكان من مخاطر عدم الاكتشاف.

– إن مرحلة تدقيق الحسابات وتقييم العناصر التي تم جمعها، هي خطوة المعالجة التي تسمح للمدقق بإكمال تقييمه لبعض العناصر الأساسية ومناطق المخاطر التي تم تحديدها مسبقًا وعدم التعامل معها بصرامة من خلال الرقابة الداخلية.

– في مرحلة التوليف (الخلاصة) الخاصة بفريق التدقيق قبل صياغة التقرير النهائي، يجب على المدقق التأكد من تنفيذ خطة المهمة وبرنامج العمل بشكل صحيح وتطبيق جميع الإجراءات المطلوبة، وضمان إبداء رأي مناسب.

– في مرحلة صياغة الرأي وإعداد التقرير، التقرير هو تتويجا لعمل المدقق لذا عليه أن يقدم استجابة دقيقة قدر الإمكان لإكمال المهمة، فيعد المدقق تقريره ويغلق الملف السنوي. ومع ذلك، يجب مراجعة التصحيحات التي قامت بها الشركة، ويتم تكوين رأي في البيانات المالية استنادا إلى تقييم النتائج المستخلصة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، ويكون التعبير بوضوح عن هذا الرأي من خلال تقرير مكتوب.

لابد للمدقق احترام معايير التدقيق المهنية، والجدول الموالي يوضح تقييم الالتزام بمعايير التدقيق المنشورة وهي 12 معيار لحد الأن (2018) بشركة ميناء الجزائر:

الجدول (5–41): تقييم الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية لشركة ميناء الجزائر

المعايير الجزائرية للتدقيق / الإجراءات		NAA 210	NAA 300	NAA 500	NAA 505	NAA 510	NAA 520	NAA 560	NAA 570	NAA 580	NAA 610	NAA 680	NAA 700
الجزء الأول: المبادئ العامة والمسؤوليات (الإجراءات الخاصة بمرحلة قبول المهمة)													
استبيان قبول المهمة		X											
رسالة قبول المهمة	X												
رسالة المهمة	X												
التصريح بالاستقلالية		X											
الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة	X												
المصادقة من الطرفين المعنيين على رسالة	X												

المهمة																							
الجزء الثاني: تقييم المخاطر ومواجهة المخاطر المقيمة (الإجراءات الخاصة بمرحلة التحضير)																							
اجتماع تحضيري مع المسيرين.	X																						
اجتماع تحضيري مع المتعاونين بخصوص تنظيم مهمة التدقيق.		X																					
التعرف العام للإطار التنظيمي والقانوني الذي يخضع له الكيان وكيفية مطابقة هذا الأخير له.			X																				
الإجراءات التحليلية التي يتعين وضعها حيز التنفيذ كإجراءات تقييم المخاطر.			X																				
مشاركة الخبراء.			X																				
إنجاز إجراءات أخرى لتقييم المخاطر.			X																				
تخطيط مهمة التدقيق، استراتيجية التدقيق، برنامج العمل، التعديلات المدرجة في استراتيجية التدقيق وبرنامج العمل.			X																				
الجزء الثالث: الحصول على الأدلة																							
جمع المدقق للعناصر المقنعة قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه.500				X																			
استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.505					X																		
تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها الشركة مع طرف آخر.505					X																		
تقديم الشركة للمدقق معلومات مثل: الطرق المحاسبية في عرض السنوات السابقة، الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.510						X																	

التأكد ان الكشوف المالية للفترة السابقة لم تكن موضوع تدقيق؛ أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.510														X								
طلب معلومات من الإدارة وجمع عناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها.520													X									
وضع إجراءات تدقيق أخرى تعتبر ضرورية بالنظر إلى الظروف.520													X									
تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها.520													X									
تحديد المخاطر وتقييم الرقابة الداخلية.520													X									
الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق.520													X									
التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.560											X											
التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة.560											X											
اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ومراجعة أعمالهم.560											X											
استمرارية الاستغلال.570										X												
تنسيق الأعمال المنجزة من طرف مدققي العناصر.570										X												
مهمة التدقيق مرتبطة بنهاية التدقيق السابق.570										X												
تنسيق الأعمال مع مستخدمي الشركة.580								X														
المدقق مسؤول عن الاستراتيجية العامة للتدقيق.580								X														
تتضمن استراتيجية التدقيق: -نطاق؛ رزنامة وتوجيه الأعمال. -عتبة أو عتبات الدلالة المعمول بها والمبادئ التوجيهية لتحضير برنامج								X														

العمل.580																							
الجزء الرابع: استخدام أعمال المهنيين الآخرين																							
يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي.610					X																		
المدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه610.																							
تحديد المدقق لمدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.610					X																		
يستعين المدقق بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلّب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق.620				X																			
الجزء الخامس: اختتام مهمة التدقيق والتقرير																							
التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية.700		X																					
تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة.700		X																					
التعبير بوضوح عن الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.700		X																					
يكون الرأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.700		X																					
تقرير المدقق كتابي ويتضمن: عنوان يشير بوضوح أن تقرير المدقق مستقل؛ المرسل إليه؛ فقرة تمهيدية تذكر: تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية؛ الكشوف المالية التي تمت مراجعتها؛ ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته وكذلك معلومات توضيحية أخرى؛ تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.700		X																					

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معايير التدقيق الجزائرية

من خلال الجدول السابق تم تلخيص ما جاء في معايير التدقيق الجزائرية حيث تم تقسيمها (معايير التدقيق) إلى خمس أجزاء كالموالي:

- الجزء الأول: المبادئ العامة والمسؤوليات (الإجراءات الخاصة بمرحلة قبول المهمة) وتتضمن معيار التدقيق الجزائري رقم: 210
- الجزء الثاني: تقييم المخاطر ومواجهة المخاطر المقيمة (الإجراءات الخاصة بمرحلة التحضير) ويضم معيار التدقيق الجزائري رقم: 300
- الجزء الثالث: الحصول على الأدلة ويضم هذا الجزء كل من معايير التدقيق الجزائرية الموالية: 500 – 505 – 510 – 520 – 560 – 570 -580
- الجزء الرابع: استخدام أعمال المهنيين الآخرين ويصم المعيارين رقم: 610 - 680
- الجزء الخامس: اختتام مهمة التدقيق والتقرير ويضم العيار الجزائري رقم: 700

وبعد تلخيص المعايير وتقسيمها على أجزاء تم صياغة الجدول السابق في شكله النهائي؛ ليتم بعدها إجراء مقابلة مع محافظي الحسابات لشركة ميناء الجزائر (هناك اثنين من محافظي حسابات بشركة ميناء الجزائر) وكذا مع مدير المحاسبة والمالية ومدير التدقيق وأطراف أخرى، كل هذا من اجل تقييم مدى الالتزام والتقيد بمعايير التدقيق الجزائرية.

خاتمة

الفصل الخامس عبارة عن الدراسة الميدانية بثلاث شركات عمومية، ذات طابع اقتصادي على مستوى الجزائر العاصمة، وقد تم استخدام طريقة الاستبيان المغلق كأداة منهجية لجمع البيانات حول ثلاث محاور لتقييم مبادئ وآليات حوكمة الشركات عينة الدراسة، وقد تم صياغة الاستبيان وفقا لمبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في المحور الثاني اما المحور الثالث فكان بالرجوع للإطار النظري للدراسة في حين المحور الأول عبارة عن المتغيرات الضابطة، ومن ثم تحكيمه (الاستبيان) من طرف أساتذة مختصين في مجال حوكمة الشركات.

وتم تجميع البيانات عبر توزيع استبانات الدراسة وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن تم تفريغها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي: الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS وهذا من أجل اختيار الشركة التي تتوافر فيها الشروط من أجل قبول او رفض فرضيات الدراسة، وهذا بعد تأكيد أن البيانات تتبع التوزيع الغير الطبيعي. لننتقل للخطوة الموالية وهي اختبار العلاقة ما بين المتغيرات بدلالة اختبار الإشارة. لعينة الدراسة ككل؛ لتكون النتائج غير إيجابية مما سمح بإجراء مقابلة ليتم استبعاد كل من شركة باتيمطال والشركة العامة للنقل البحري، لتكون الخطوة الموالية وهي اختبار العلاقة بين المتغيرات داخل شركة ميناء الجزائر وقد كانت نتائج الدراسة كالموالي:

- ✓ العلاقة ما بين آلية مجلس الإدارة وآلية لجنة التدقيق غير معنوية بعلاقة ضعيفة طردية.
- ✓ العلاقة ما بين آلية لجنة التدقيق وآلية التدقيق الداخلي معنوية بعلاقة قوية طردية.
- ✓ العلاقة ما بين آلية مجلس الإدارة وآلية التدقيق الداخلي غير معنوية بعلاقة عكسية.

المرحلة الموالية كانت بتحديد المخاطر ثم رسم خطة التدقيق بالاعتماد على المخاطر المحددة أنفا؛ بعد ذلك تقييم مخاطر التدقيق وأخيرا إدارة وتسيير المخاطر العالية، وبعدها حوصلة عن مدى توافق مهمة محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية حسب طريقة المقاربة على أساس المخاطر.

خاتمة عامة

خاتمة عامة

من خلال هذه الدراسة يمكن القول أن ممارسة حوكمة الشركات هي ممارسة قديمة، إلا أنها لم تعرف بالمسمى الحقيقي لها إلا في القرن التاسع عشر، أين ساهمت بعض القوانين والتشريعات الحكومية في تعزيز إدارة الشركات لجعل حوكمة الشركات أكثر كفاءة، الأمر الذي أدى بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة التي هي جوهر نظرية الوكالة، وتبع ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والتي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية، وبالتالي تشجيع الاستثمار بجذب مستثمرين جدد سواء محليين أو أجانب، ولقد صاحب هذه الدراسات قيام كل من الهيئات العلمية والمشرعين في العديد من الدول بإصدار مجموعة من اللوائح والقوانين والتقارير التي تؤكد على أهمية التزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ.

وبالزام الشركات بالتقيد بمبادئ حوكمة الشركات، كان لابد من التقيد وضرورة وجود جهاز رقابي مستقل يعمل على التقييم والوقوف على الممارسة الجيدة للحوكمة، حيث تمت الإشارة إلى هذا الجهاز الرقابي بشكل صريح، بأنه يتمثل في كل من التدقيق الداخلي والتدقيق القانوني ولجان التدقيق والتي على مجالس الإدارة أن تعمل في إطارهم لبلوغ أهدافهم، ولما لها من تأثير على الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، إذ أن هناك تفاعل بين كل من التدقيق الداخلي والتدقيق القانوني ولجنة التدقيق فيما بينهم ومع مجلس الإدارة، يخدم بشكل مباشر الشفافية والإفصاح الأمر الذي يحمي الحقوق، ويحدد المسؤوليات، الشيء الذي يحقق الحوكمة.

ولكن بظهور اتجاه حديث بضرورة التوسع في الدراسات عن مدى إمكانية اعتماد المدقق القانوني على عمل المدقق الداخلي وزيادة مسئوليات ومهام المدقق الداخلي مع ضرورة وجود لجن تدقيق منبثقة عن مجلس الإدارة (آليات حوكمة الشركات).

يعد التدقيق القانوني (محافظة الحسابات) آلية مراقبة لحوكمة الشركات للحد من تضارب المصالح بين المدير والمساهم، مما يقلل من عدم تماثل المعلومات في جميع المجالات، وشفافية المعلومات والإفصاح عنها والبيانات المالية الموثوقة وفقا للمعايير والقواعد الدولية، لابد من التطبيق الصارم لمختلف الأطر؛ القوانين والتشريعات وكذا تتبع المناهج المثلى كل هذا من أجل الحصول على ما يسمى بجودة التدقيق، ونتيجة لكل ذلك ظهر مدخلا حديثا للتدقيق يسمى التدقيق على أساس المخاطر والذي يهتم بضرورة قيام المدقق بالتركيز على توقع وتقدير المخاطر المرتبطة بنشاط الشركة بدلا من الاكتفاء بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتحديد المناطق الأكثر أهمية داخل دائرة التدقيق وتحديد إجراءات الرقابة الملائمة لمواجهته.

خاتمة عامة

إن الاعتماد على مدخل التدقيق على أساس المخاطر يهدف إلى تحسين جودة عمل الفحص والتدقيق من خلال قيام المدقق بالنظر إلى بيئة المخاطر المحيطة بالشركة والتركيز على هذه المخاطر مما يساعد على إضافة قيمة للشركة وهذا أفضل من التركيز على الرقابة الداخلية.

بتركيز المدقق على المخاطر ستصبح عملية الفحص والتدقيق أكثر دقة في تحقيق كامل الأهداف التي تهم الإدارة من خلال تحول تركيزهم من الماضي بإعطاء نصائح وتوصيات مبنية على اختبارات لعمليات تاريخية مسجلة داخل نظام الرقابة الداخلية إلى التركيز على المستقبل بتوقع وتقدير المخاطر التي قد تتعرض لها الأعمال في الشركة.

والتدقيق على أساس المخاطر يعني اتساع نطاق الفحص والتدقيق ليشمل كافة الإجراءات اللازمة لإدارة المخاطر مما يوفر للمدقق رؤية واضحة تمكنه من تقديم التوصيات بتبني إجراءات رقابية جديدة أو حذف إجراءات رقابية متقادمة والتي أصبحت غير فعالة بمرور الوقت وهذا يجعل نظام الرقابة الداخلية في الشركة في حالة ديناميكية مستمرة بحيث يواكب التغير في المخاطر المحيطة بالأعمال بدلا من الجمود لفترات طويلة مما يسهل اختراقه مع تحول عملية الفحص والتدقيق لاختبارات الإجراءات اللازمة لتخفيف هذه المخاطر وعدم الاقتصار على تقييم إجراءات الرقابة وذلك من خلال الإجابة على الاسئلة التالية : ما هو الخطر؟ وما هو احتمال حدوثه؟ وماهي أنشطة إدارة المخاطر، متضمنة الإجراءات اللازمة لتخفيف هذا الخطر؟ ماهي نتيجة استخدام هذه الوسيلة؟

ضمن ما تقدم فان الإشكالية التي نعمل على معالجتها في هذه الدراسة تتلخص في التساؤل الرئيسي الموالي:

ما هي طبيعة العلاقة بين آليات حوكمة الشركات ودورها في إدارة وتسيير المخاطر المرتبطة بمهمة التدقيق القانوني ؟

جودة المعلومات المالية والبيانات المحاسبية المفصح عنها ترتبط ارتباطا وثيقا بجودة التدقيق القانوني، فهناك علاقة ما بين الطلب على جودة التدقيق القانوني وآليات حوكمة الشركات الأخرى، وهذا باعتبار التدقيق القانوني آلية حوكمية تتداخل مع الآليات الأخرى لحوكمة الشركات.

جودة التدقيق بأنها احتمال اكتشاف المدقق لجميع الأخطاء سواء عفوية أو متعمدة في البيانات المالية (االكفاءة) مع ضرورة الكشف عن تلك الأخطاء وإبداء رأي فني محايد (الاستقلالية). وبالتالي، فإن الكفاءة والاستقلالية هما خاصيتان أساسيتان يمكن استخدامهما لتحديد جودة خدمة التدقيق المقدمة فيجب أن يكون لدى المدقق الكفء دراية وتدريب ومؤهلات وخبرات كافية للقيام بمهمة التدقيق. أما استقلالية المدقق، فإنه من غير الممكن تأكيد استقلالية كاملة للمدقق، ولكن اعتمادا على

استراتيجيته وحالة السوق دون الإضرار بمصالح المساهمين أو التواطؤ مع المديرين. وترتبط استقلالية المدقق بعلاقة هذا الأخير مع الشركة محل التدقيق وإدارتها.

تعتبر الآليات الأخرى لحوكمة الشركات (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي)؛ آليات تساعد في تقييم النظم الرقابية الداخلية للشركة من جهة، وتعمل على تأكيد ما تم نشره من معلومات حول نشاط الشركة، حتى يتسنى تقييمه بكل موضوعية، وزيادة على ذلك فإن التدقيق القانوني يساهم في تطبيق قواعد الممارسة الجيدة للشركات.

وبالتالي يمكن القول أن آليات الحوكمة الأخرى تساهم في جودة التدقيق القانوني، حيث أنها تزيد من استقلالية المدقق القانوني والتقليل من الضغوط التي يمكن أن تواجهه، الأمر الذي يصب مباشرة في تفعيل التكامل المفترض بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق المنبثقة عم مجلس الإدارة والتدقيق القانوني، وبالتالي فلجنة التدقيق تساهم في الارتقاء بخدمات التدقيق القانوني إلى مستوى عال من الجودة، ومراقبة تقارير التدقيق الداخلي التي يستند عليها المدقق القانوني أثناء قيامه بالمهمة القانونية بما يخدم الإدارة الرشيدة في الشركة، وبالتالي خدمة كل من المساهمين والأطراف ذات العلاقة بالشركة.

أدت دراسة هذه الإشكالية السالفة الذكر إلى طرح ثلاث فرضيات، تم التأكد منها.

اختبار الفرضيات

– **الفرضية الأولى**: وجود علاقة طردية ارتباطية ما بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وأيضا لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي في حين علاقة عكسية ما بين مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي، وكذلك علاقة طردية ارتباطية ما بين آليات الحوكمة الداخلية (مجلس الإدارة، لجان التدقيق، التدقيق الداخلي) والتدقيق القانوني وهي فرضية مرفوضة.

حيث أن نتائج الدراسة الميدانية أثبتت وجود علاقة طردية ضعيفة غير معنوية ما بين آلية مجلس الإدارة وآلية لجنة التدقيق، أما العلاقة ما بين آلية لجنة التدقيق وآلية التدقيق الداخلي معنوية بعلاقة قوية طردية، وأما عن العلاقة ما بين آلية مجلس الإدارة وآلية التدقيق الداخلي غير معنوية بعلاقة عكسية. وهذا ما يثبت الدور المهم للجنة التدقيق وانها همزة وصل ما بين مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي.

– الفرضية الثانية: أدخلت الشركات الجزائرية تحسينات على كافة المستويات التنظيمية، مما يسهم في تعزيز المهام الإشرافية لمجلس الإدارة وتطوير دور التدقيق الداخلي وتحسين الشفافية والعلاقة مع المستثمرين بما يضمن الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين، وهي فرضية مقبولة.

– **الفرضية الثالثة:** قد يساهم توفر شرطي الاستقلالية والكفاءة لدى المدققين مع ضرورة الاعتماد على الآليات الداخلية لحوكمة الشركات (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي) ضمانا لمصداقية البيانات المالية. وهي فرضية مقبولة.

– **الفرضية الرابعة:** التدقيق القانوني وفق أسلوب المخاطر (المقاربة على أساس المخاطر) يركز على المواقع ذات المخاطر العالية ليتم تسييرها وإدارتها بشكل جيد وهذا اعتمادا على جهاز الرقابة الداخلية. وهي فرضية مقبولة.

– **الفرضية الخامسة:** إضافة لمعايير التدقيق الجزائرية هناك عوامل خارجية أخرى (البيئة القانونية، الرقابة الداخلية، اللوائح والتشريعات) تؤثر على جودة التدقيق. وهي فرضية مقبولة.

نتائج الدراسة الميدانية

أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة كما يلي:

– **تعزيز المهام الإشرافية لمجلس الإدارة من خلال تعيين مجالس إدارة أكثر تنوعا،** أدخلت جميع الشركات عينة الدراسة باستثناء شركة واحدة تعديلات على تشكيل مجاس إدارتها لإضافة مجموعة من المهارات الجديدة وفي أغلب الحالات تعيين أعضاء مستقلين.

– **تدعيم أدوار مجلس الإدارة وتقوية وضعه في مقابل الإدارة،** اتخذت الشركات عينة الدراسة خطوات لتوضيح أدوار مجلس الإدارة والتي كانت في أغلب الحالات غير واضحة.

– **تعظيم كفاءة مجلس الإدارة وفعاليته من خلال الإجراءات المطورة،** أدخلت أغلب الشركات تعديلات كبيرة على إجراءات عمل مجالس إدارتها بشكل أو بأخر وعلى سبيل المثال إعداد خطط العمل السنوية وإضفاء الطابع الرسمي على وثائق مجلس الإدارة وتطوير جداول الأعمال وإجراءات الاجتماعات.

– **إضافة عمق التحليل من خلال لجان مجلس الإدارة (لجنة التدقيق)،** لم تهتم أغلب الشركات عينة الدراسة (باستثناء شركة واحدة) تغييرات على هياكل لجانها بحيث لم تهتم بتشكيل المزيد من الإجراءات الرسمية للترشيح والتعيين والتقييم من أجل ضمان وجود تشكيل ملائم لمجلس الإدارة على نحو مستمر وتجنب اختيار أعضاء مجلس الإدارة بطريقة التوائية.

– **تعزيز إدارة المخاطر وتطوير الحوار حول المخاطر،** اتخذت الشركة محل التدقيق (شركة ميناء الجزائر) خطوات واسعة لتطوير ممارسات إدارة المخاطر بهدف تحسين الرقابة والحد مت هذه المخاطر على كافة مستويات الشركة وقد كان لهذا الأمر أهمية كبيرة.

– **تطوير دور التدقيق الداخلي،** لم تكن وظيفة التدقيق الداخلي نشطة بشكل كاف داخل الشركات عينة الدراسة وقد كانت في حاجة إلى مزيد من التحسينات، ونتيجة لذلك قات الشركات بتعزيز وظيفة التدقيق الداخلي بها وتوسيع نطاقها وضمان استقلالها داخل الشركة.

– **تحسين الشفافية وعلاقات المستثمرين،** اتخذت الشركات عينة الدراسة خطوات واسعة نحو تحسين الشفافية التنظيمية من خلال تطوير عمليات الإفصاح ولكنها لم تهتم بجانب اخر من الإفصاح وهو نشر التقارير السنوية على المواقع الإلكترونية لها، كما اتخذت الشركات إجراءات أخرى لتدعيم علاقات المستثمرين مثل تحسين حماية مساهمي الأقلية.

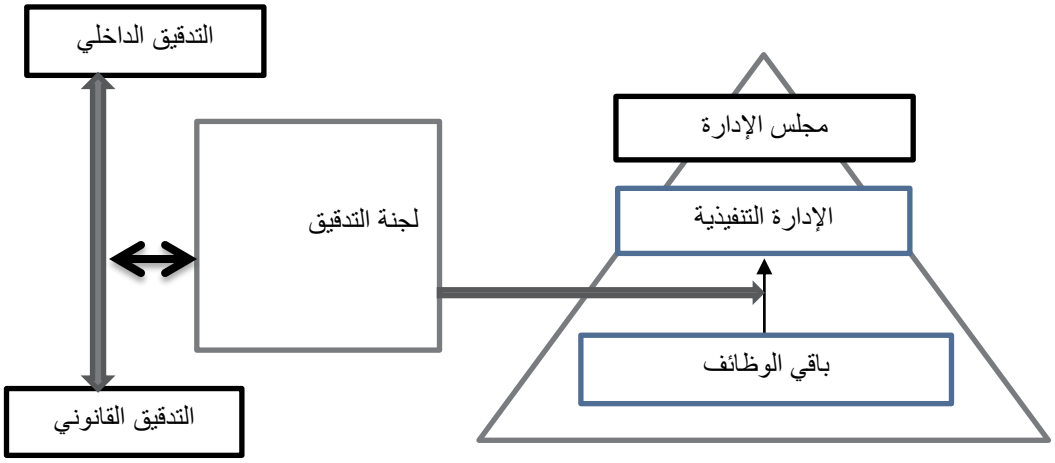
– **تغييرات الحوكمة كان لها تأثير قوي وكبير على الكفاءة التنظيمية،** ذكرت أغلب الشركات أن التحسينات التي تم إدخالها على رقابة الإدارة مثل تأسيس عمليات وأدوات رقابية ذات طابع رسمي أوسع وتوضيح الأدوار والصلاحيات وتحسين مستوى عال من الإجراءات تؤدي إلى مكاسب على مستوى الكفاءة.

– **العلاقة ما بين لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي، مجلس الإدارة، التدقيق القانوني:** كانت هناك معايير اهتمت بطبيعة العلاقة بين لجنة التدقيق والتدقيق القانوني بالشركة محل التدقيق، وحددت مجموعة من المسؤوليات للجنة التدقيق تجاه المدقق القانوني منها: تعيين المدقق القانوني، تحديد الأتعاب، حل المشاكل التي قد تنشأ بين المدقق القانوني وإدارة الشركة، زيادة تفاعل المدقق القانوني بقسم التدقيق الداخلي بالشركة، تدقيق القوائم المالية وذلك قبل توقيعها من قبل مجلس الإدارة.

وبالتالي يمكن القول أن لجنة التدقيق ساعدت في توفير البيئة الملائمة لعمل التدقيق القانوني بأكثر جودة، حيث أنها تزيد من استقلالية المدقق القانوني تجنيبه للضغوط التي يمكن أن تواجهه من قبل الإدارة العليا، وتسهيل العمل مع التدقيق الداخلي، الأمر الذي يسهل تفعيل التكامل المفترض بين التدقيق الداخلي والقانوني، وبالتالي تعمل لجان التدقيق على المساهمة في الارتقاء بخدمات التدقيق القانوني إلى مستوى عال من الجودة، بما يخدم الإدارة الرشيدة في الشركة، وبالتالي خدمة كل من المساهمين والأطراف ذات العلاقة بالشركة.

ويمكن إيضاح العلاقة بين لجنة التدقيق والأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات من خلال الشكل الموالي:

شكل يوضح عمل لجنة التدقيق من خلال الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالب

من خلال هذا الشكل يمكن القول أن هناك علاقة متداخلة ما بين لجنة التدقيق والتدقيق القانوني والتدقيق الداخلي فيما بينهم ومع مجلس الإدارة، يخدم بشكل مباشر الشفافية والإفصاح الأمر الذي يحمي الحقوق، ويحمل المسؤوليات، كل هذا يحقق الحوكمة الجيدة لشركة.

ومما سبق يمكن القول أن وجود لجنة تدقيق يخدم كل من التدقيق الداخلي، ومجلس الإدارة بشكل مباشر، وبالتالي المساهمة في التسيير الرشيد والجيد للشركة، كذا الطلب على جودة التدقيق القانوني والمساهمين وأصحاب المصالح بشكل غير مباشر، وبالتالي حماية الحقوق، كل هذا يخدم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات من خلال إرساء قواعدها، ولكن لبلوغ كل هاذا من منظور لجنة التدقيق، يجب أن تكون هي أيضا على درجة عالية من الجودة، وذلك من خلال احترام معايير التعيين والممارسة فيها.

و انطلاقا من نظرية الوكالة، من المفترض أن يكون التدقيق القانوني المهنة الوحيدة المؤهلة لتأدية دور الوكيل بين مختلف الأطراف الفاعلة في الشركة، إلا أن هذه المهنة (التدقيق القانوني)؛ تعرضت للعديد من الانتقادات المتعلقة بفعاليتها، وذلك في ضوء الانهيارات المالية في بداية القرن الحالي، وهو الأمر الذي أدى إلى قيام الهيئات العلمية العالمية بتقديم حلول من شأنها تفعيل الدور الحقيقي لها.

كما تعتبر لجان التدقيق إحدى الآليات الهامة التي تساعد الشركة على الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات ونلمس ذلك من خلال أهمية انعكاسات خدماتها على مختلف الأطراف الفاعلة في الشركة، حيث أنها مرتبطة مباشرة بمجلس الإدارة وتعمل على تقديم تقاريرها الدورية له.

وكنتائج عامة؛ التدقيق القانوني آلية حوكمية ضرورية لإرساء قواعد حوكمة الشركات، ولكن للوصول إلى ذلك يجب أن تقدم خدمة التدقيق القانوني على درجة عالية من الجودة، ويعني ذلك الارتقاء بالمهنة للاعتماد على ما تقدمه من خدمات، ولبلوغ ذلك يجب أن تكون هناك معايير يستعان بها أو يسترشد بها عند مزاولة المهنة، بالإضافة إلى توفر إطار تنظيمي يؤطرها ويشرف عليها، ولبلوغ ذلك هنا مجموعة من جهود تدعم دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات.

التدقيق القانوني يساهم في التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من خلال إرساء مبادئ الحوكمة المتمثلة في مجموعتين: تتمثل المجموعة الأولى في مبادئ حوكمة الشركات المتمثلة في كل من حماية حقوق المساهمين ومسؤولية أعضاء مجلس الإدارة وصلاحياتهم، وكذلك الشفافية والإفصاح وخدمة أصحاب المصالح. أما المجموعة الثانية تتمثل في آليات الحوكمة المتمثلة في التدقيق الداخلي ولجان التدقيق، سيتم التطرق لذلك فيما يلي:

– خدمة الأطراف ذات المصالح بالشركة (تعارض المصالح)؛ شك مستخدم المعلومات حول إمكانية التحيز والنوعية في المعلومات التي تصل إليه (لا تماثل المعلومات)، يدفعه للجوء إلى مدقق الحسابات ليقرر مدى عدالة تلك المعلومات، لذا لابد من طرف حيادي يدعم بشكل صريح مبدأ الشفافية والإفصاح وبالتالي المحافظة على حقوق المساهمين من جهة والوقوف على مدى التحلي بالمسؤولية بالنسبة لأعضاء مجلس الإدارة.

– نظام الرقابة الداخلية؛ ويتم ذلك من خلال الإجراءات والخطط الرقابية فمن بين الأعمال التي يقوم بها المدقق القانوني الوقوف على مدى قوة نظام الرقابة الداخلية، والتي تعني الوقوف كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية)، التي تتبناها إدارة الشركة لمساعدتها قدر الإمكان، للوصول إلى أهدافها، والمتمثلة أساسا في إدارة العمل بشكل منظم وكفء، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول، ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.

لابد للمدقق القانوني الاهتمام بأمور أبعد من تلك المتصلة مباشرة بالوظائف المحاسبية، والتي هي:

✓ **البيئة الرقابية:** وتعني الموقف العام للمدراء والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في الشركة، وتتضمن كذلك العوامل التي تنعكس في البيئة الرقابية بشكل مباشر، كأداء مجلس الإدارة واللجان التابعة له، وفلسفة الإدارة وأسلوب العمل، الهيكل التنظيمي وطرق إناطة الصلاحيات والمسؤوليات، ونظام الرقابة الإدارية والمتضمنة وظيفة التدقيق الداخلي، والسياسات المتعلقة بالموظفين والإجراءات والفصل بين المهام.

✓ **إجراءات الرقابة:** والتي هي السياسات والإجراءات التي اعتمدتها الإدارة بالإضافة إلى البيئة الرقابية، لغرض تحقيق أهداف خاصة.

وبالإضافة إلى ما سبق يساعد التدقيق القانوني في الوقوف على مخاطر الرقابة الداخلية، من خلال عملية تقييم فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للشركة، لمنع حدوث أخطاء جوهرية، أو اكتشافها وتصحيحها، حيث هناك دائما إمكانية وجود بعض مخاطر الرقابة، بسبب التقييدات الملازمة لأي نظام محاسبي أو لأي نظام للرقابة الداخلية.

إن مساعدة التدقيق القانوني في تقييم والبناء القوي للنظام الرقابة الداخلية، يسهم بشكل مباشر في إرساء قواعد حوكمة الشركات من خلال مبدأ توفير الآليات الرقابية.

الاقتراحات

بعد عرض أهم النتائج النظرية والتطبيقية، يمكن تقديم الاقتراحات الآتية، التي من شأنها أن تؤدي إلى تحسين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والآليات الخارجية الأخرى. كما يلي:

– الاهتمام بالدور الذي تؤديه لجان التدقيق في تدعيم استقلالية المدقق القانوني.

– قيام المدقق القانوني بمهامه دون ضغط أو تدخل من إدارة الشركة (الاستقلالية والكفاءة).

– إصدار مجموعة من المعايير المتعلقة بمهنة التدقيق القانوني، لأنها تعتبر آلية رقابية تساعد في تقييم النظم الرقابية الداخلية للشركة من جهة، وتعمل على تأكيد ما تم نشره من معلومات حول نشاط الشركة، حتى يتسنى تقييمه بكل موضوعية، وزيادة على ذلك فإن عمل المدقق القانوني يساهم كما رأينا سابقا في الشهادة على مدى تطبيق قواعد الممارسة الجيدة للشركات.

آفاق الدراسة

من خلال هذه الدراسة، سيتم اقتراح آفاق للدراسة، تتمثل فيما يلي:

- العلاقة ما بين الآليات الداخلية والآليات الخارجية لحوكمة الشركات.

- تدويل مهنة التدقيق القانوني في الجزائر.

- تبني معايير التدقيق الدولية ومختلف المقاربات الخاصة بالمهنة (المقاربة على أساس المخاطر).

قائمة المراجع

أولا: باللغة العربية

I.الكتب

- حسين القاضي، مأمون حمدان، (2000)، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية، الأردن.
- رزق أبو زيد الشحنة، (2015)، **تدقيق الحسابات (مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية)**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن.
- علي عبد القادر الذنيبات، (2006)، **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية نظرية وتطبيق**، المكتبة الوطنية، الطبعة الأولى، عمان.
- مُحَمَّد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، (2002)، **المراجعة الخارجية: تحليل المفاهيم الأساسية وأليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- مُحَمَّد عباس حجازي، (1981)، **التدقيق الأصول العلمية والممارسة الميدانية**، مكتبة عين شمس، القاهرة.
- مراد حسين العلي، (2015)، **معايير التدقيق الدولية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن.
- مولستاون إبرام، (2003)، **دور مجالس الإدارة والمساهمين في حوكمة الشركات**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، الطبعة الثالثة، واشنطن.
- هادي التميمي، (2004)، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعمل**ية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان.
- هادي التميمي، (2006)، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن.
- يوسف مُحَمَّد جربوع، (2007)، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع**، عمان، الأردن.

II.الرسائل الجامعية

- حمزة ضويفي، (2015)، **فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح وأثرها على الأداء المالي**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- ناصر دادي عدون، علال بن ثابت، (2011-2012)، **دراسة في تأثيرات سوق الأوراق المالية على نظام حوكمة المؤسسات**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر.

III.الملتقيات والمجلات

- أحمد منير النجار، (2007)، **البعد المصرفي في حوكمة الشركات**، مجلة اتحاد المصارف الكويتية، العدد 40، مارس 2007.
- أحمد مهدي الهادي العنزي، (2014)، **تحليل أثر حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي**، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 7.
- نبيل حمادي، عمر علي عبد الصمد، (2014)، **النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات – دراسة مقارنة و م أ وفرنسا**، الملتقى الدولي – جامعة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المدية – الجزائر.
- رقية حساني وآخرون، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري**، (2012)، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، بسكرة 06 - 07 ماي.
- معاذ طاهر صالح المقطري، (2011)، **أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة – دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الرابع.
- منصور بن أعمارة، حولي مُحَمَّد، (2011)، **معايير المراجعة الدولية**، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، الجزائر، 14/13 ديسمبر.

IV. النصوص التشريعية والتنظيمية

- القانون رقم 91- 08، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق 27 أبريل 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20.
- قانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 11 يوليو 2010، المادة 04.
- القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4- 14، الجمهورية الجزائرية، 2007.
- القانون التجاري الصادر وفقا للأمر 75/59 المؤرخ في 1975/09/26 المعدل بالقانون 88/04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية والمرسوم 93/08 المتضمن الدفاتر التجارية ومسك المحاسبة والمواد من 09 إلى 18 التي تهتم بالدفاتر التجارية ومسكها، والأمر96/27 المؤرخ في 1996/12/09 الذي يخص الذمة المالية للمؤسسة ويلزم الأشخاص المعنويين بتكليف شخص آخر يسمى مراجع الحسابات للتحقيق والمصادقة على الحسابات.
- الفانون التجاري الجزائري الصادر بالجريدة الرسمية رقم 1993/27 مؤرخة في 1993/4/25، عدلت بالمرسوم التشريعي رقم 08/93، المادة 544 معدل يحدد الطابع التجاري لشركة إما بشكلها او بموضوعها.
- الجريدة الرسمية، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009، الجمهورية الجزائرية.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 52، أمر رقم 05 – 05 مؤرخ في 18 جمادى الثانية عام 1426 الموافق 25 يوليو سنة 2005، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005.

V. التقارير

- مركز المشروعات الدولية الخاصة، (2004)، **مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية**.
- اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية، (2015)، **حوكمة المؤسسات –الفرص والتحديات**، تركيا، الإصدار رقم: 11 لأكتوبر- نوفمبر- ديسمبر.

ثانيا: باللغة الفرنسية

ا.الكتب

- Agathe FILIPPI, (2011), **L'effective de la responsabilité du CAC**, éditions Universitaires Européennes, Paris.
- Alain Mikol, (2000), **formes d'Audit dans l'encyclopédie de comptabilité : contrôle de gestion et audit**, édition Dunod, Paris.
- Alain MIKOL, (2010), **Audit et Commissariat aux comptes**, éditions E-theque, France.
- Augustin ROBERT, (2011), **Responsabilité des CAC et des experts Comptables**, éditions Dalloz, Paris.
- Bénoît PIGE, (2001), **Audit et Contrôle interne**, éditions EMS, Paris.
- Bernard GERMOND, (1991), **Audit Financier- Guide pour l'Audit de l'information Financier des entreprises**, 1er édition, Dunod, Paris.
- Carassus. D ; Cormier. D, (2003), **Normes et pratiques de l'audit externe légal en matière de prévention et de détection de la fraude**, Comptabilité - Contrôle - Audit, 9(1).
- Danièle BATUDE, (1997), **l'audit comptable et financier**, éditions Fernand Nathan, Paris.
- Elisabeth BERTIN ; Christophe GODWSKI ; Rédha KHELASSI, (2013), **Manuel Comptabilité et Audit**, Berti Edition, Alger.
- Evariste AHOUANGANSI, (2010), **Audit et revision des competes: aspects internationaux et espace**, *OHADA*, Editions Monde experts, Cotonou.
- Frédéric BERNARD ; Rémi GAYRAUD; Laurent ROUSSEAU; Arnaud BOISSON, (2010), **Contrôle Interne**, éditions Maxima Laurent du Mesnil, Paris.

- G- CHARREAUX, (1997), **Vers une théorie du gouvernement des entreprises, Le gouvernement des entreprises : Corporate Governance, théories et faits**.
- G- CHARREAUX, (1997a), **Vers une théorie du gouvernement d'entreprises**, in Le Gouvernement des Entreprises, Charreaux G. (ed.), coll. Recherche en gestion, Economica.
- G- CHARREAUX, (1997b), **Mode de contrôle des dirigeants et performance des firmes**, in Le Gouvernement des Entreprises Charreaux G. (ed.), coll. Recherche en gestion, Economica.
- G- CHARREAUX, (2006), **Les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux,** Traité de gouvernance corporative : Théories et pratiques à travers le monde pp 57-114, les presses de l'Université LAVAL, Québec.
- Henri MITONNEAU, (2006), **réussir l'audit des processus,** 2 édition, afnor, France.
- J.C.BECOUR, H.BOUQUINE, (1996), **Audit Opérationnel**, Economica, 2eme Edition, Paris.
- Jacques RENARD, (2002), **Théorie et pratique de l'audit interne**, Éd. d'Organisation, Paris.
- Jacques RENARD, (2009), **théorie et pratique de l'audit interne**, Eyrolles : éditions d'organisation, 7eme édition, Paris.
- Jean – François GAVANON ; Catherine GUTTMAM ; et All, (2006), **Controlor et Auditor**, Dunod, Paris.
- Parrat F. (1999), **Le gouvernement d'entreprise**, Editions Maxima.
- Pascale KROLL, FIORI Débora, (2010), **Les métiers de l'audit – le guide 2010-2011** ; édition L'étudiant, Paris.
- Peter WRITZ, (2008), **Les meilleures pratiques de gouvernement d'entreprise**, Edition, la découverte, Paris.
- Pierre. S, (2007), **Mémento d'Audit interne**, DUNOD, Paris.
- Pochet C (1998), **Le directeur et la création de valeur : les facteurs contingence de la latitude managériale**, Actes des XIVè journées des I.A.E. Nantes, Presses Académiques de l'Ouest.
- R. BETHOUX, F. Kremper, M. et Poisson, (1986), **L'audit dans le secteur public**, Clet, Paris.
- Robert OBERT ; MAIRESSE Marie-pierre, (2007), DSCG 4 Comptabilité et audit : Manuel et applications, éditions Dunod, Paris.
- Sophie BEMARD; BLASCOS Jean, (2015), **l'Incollable Contrôle Interne**, KPMG.
- Williamson, O. E, (1994), **Les institutions de l'économie**, Préface de Michel Ghertman, Inter Editions.

II.الرسائل الجامعية

- Hamida CHIHI, (2014), **Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal : évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises**, Université Paris Dauphine - Paris IX, 2014. DRM - Dauphine Recherches en Management Français.
- Hichem BOUSSADIA, (2014), **La gouvernance d'entreprise et le contrôle du dirigeant: cas de l'entreprise publique Algérienne,** Thèse De Doctorat, Université Abou Bekr Belkaid Tlemcen, Faculté des Sciences Economique, Commerciales et des Sciences de Gestion, Option : Management des Organisations Spécialité : Audit et Contrôle de Gestion.
- Jamel AZIBI, (2014), **Qualité d'audit, comité d'Audit et crédibilité des états Financiers après le scandale Enron: approche empirique dans le contexte Français,** Thèse de doctorat en Comptabilité-Contrôle-Audit, Paris.
- Olivier HERRBACH, (2000**), Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : uneapproche par le contrat psychologique**, Thèse de doctorat, université des sciences sociales, France.
- Olivier HERRBACH, (2000), **Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier: une approche par le contrat psychologique**, Thèse de doctorat en Sciences de gestion présentée et soutenue le 8 décembre 2000, UNIVERSITE DES SCIENCES SOCIALES – TOULOUSE I.
- Pascal DUMONTIER; Sonda CHTOUROU; Soumaya AYED, (2010), **La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises: Une étude empirique menée dans le contexte tunisien,** COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), Tunisie. pp.CD-Rom
- Sonda MARRACHI CHETOUROU, (2000), **Gestion du bénéfice et gouvernement d'entreprise: une étude empirique**, thèse présente pour l'obtention du grade de PHD, université Laval, Québec.

III. الملتقيات والمجلات

- Ameur BOUJENOUI et al, (2004), **Analyse de l'évolution des mécanismes de gouvernance d'entreprise dans les sociétés d'État au Canada**, finance contrôle stratégie, Vol 07, n° 02, juin.
- BROUARD (F) et DI VITO (J), (2008), **Identification des mécanismes de gouvernance applicables aux PME, présentée lors du CIFEPME**, 9e Congrès international francophone en entrepreneuriat et PME, HEC Montréal et Carleton Université.
- G- CHAREAUX, (2000), Le conseil d'administration dans les théories de la gouvernance, La Revue du Financier, N°127.
- Laurence GODARD, (2001), **La taille du conseil d'administration : déterminants et impact sur la performance**, FARGO - Centre de recherche en Finance, Architecture et Gouvernance des Organisations, cahier du FARGO n° 1010702, Juillet.
- Tabani (R), (2016), **La gouvernance des entreprises publiques algériennes : vers un réexamen du rôle de participation de l'Etat dans la gestion des entreprises**, El-Tawassol: Economie, Administration et Droit N°48 – Décembre.

IV. النصوص التشريعية والتنظيمية

- Arrêté n°30 du 24 juin 2013 fixant le contenu des Normes des rapports du Commissaires aux Comptes (version en arabe et en français).
- Article 22 de la loi N°10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaires aux comptes et de comptable agrée.
- Décision n°002 du 04 février 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 210 - 505 - 560 - 580).
- Décision n°150 du 11 octobre 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 300 - 500 - 510 - 700).
- Décision n°23 du 15 mars 2017 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (520 - 570 - 610 - 620).
- DECRET EXÉCUTIF N° 11-202 DU 23 JOUMADA ETHANIA 1432 CORRESPONDANT AU 26 MAI 2011 FIXANT LES NORMES DES RAPPORTS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES, LES MODALITÉS ET DÉLAIS DE LEUR TRANSMISSION.
- DECRET EXECUTIF N° 11-73 DU 13 RABIE EL AOUEL 1432 CORRESPONDANT AU 16 FEVRIER 2011 FIXANT LES MODALITES D'EXERCICE DE LA MISSION DE CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES.
- DECRET EXECUTIF N° 11-74 DU 13 RABIE EL AOUEL 1432 CORRESPONDANT AU 16 FEVRIER 2011 FIXANT LES CONDITIONS ET LES MODALITES D'ORGANISATION, A TITRE TRANSITOIRE, DE L'EXAMEN FINAL EN VUE DE L'OBTENTION DU TITRE D'EXPERT-COMPTABLE.
- Décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n°07-11.
- Définies par la loi 07-11, le décret 08-156, la loi de finances complémentaire (LFC) pour 2009, l'arrêté du Ministre des finances.
- Directive Présidentielle N°3 et Décrets Présidentiel N° 10-236 du 7 octobre 2010 ; N° 11-98 du 01 mars 2011 et N° 12-23 du 18 janvier 2012 portant réglementation des marchés publics.
- JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE, J.O N° 74 du 25 novembre 2007 - Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.
- LOI N° 10-01 RELATIVE AUX PROFESSIONS D'EXPERT COMPTABLE, DE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET DE COMPTABLE AGREE.
- LOI N° 10-01 RELATIVE AUX PROFESSIONS D'EXPERT COMPTABLE, DE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET DE COMPTABLE AGREE.

V. التقارير

- Code Algérien de gouvernance d'entreprise, 2009.
- Guide des Normes Internationales d'Audit (ISA) cncc-ire-csoec juin 2012.
- Rapport du groupe de travail présidé par Daniel Bouton, septembre 2002.

ثالثا: باللغة الانجليزية

I. الكتب

- Arens ALVIN; James K. LOEBBECKE, (1980), **Auditing an Integrated Approch**, Prentice Hall, Newjersy,Second edition.
- Berglof, (E), (1999), **Capital Structure as a mechanism of control: a comparison of financial systems**, Parrat, F.
- Berle A.A. ET Means G.C, (1932), **the modern corporation and private property**, 2è éd. MacMillan, New York.
- Brendan PORTER; Jon SIMON; David HATHERLY, (2008), **Principles of external auditing**, éditions John Wiley & Sons, England.
- Coase, R. H. (1937), **the Nature of the Firm**, Economica, 4.
- Kahn. J, (2003), **Professional practice**, Etats Unis.
- Lemon, W. M., Tatum, K. W., & Turley, W. S. (2000). **Developments in the audit methodologies of large accounting firms. London**, ABG Professional Information, UK.
- Wheelen, Thomas L & Hunger, David J, (2004), **Strategic Management & Business Policy Concepts,** Pearson Education, Inc.
- Williamson O.E. (1985), **Economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting**, The Free Press, New York.
- Williamson, O. E, (1975), **Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust implications**, Free Press, New York.

II. الرسائل الجامعية

- Melyoki, L, (2005), **Determinants of effective corporate governance in Tanzania**, The Netherlands: unpublished PhD Thesis University of Twenty.

III. الملتقيات والمجلات

- Allen, (F), (1999), **Strategic management and financial markets**, Strategic Management Journal, Vol 14, 1993, in Parrat, F.
- Alvin A, Randal J, Mark S, (2012), **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 14 th Edition, prentice Hall.
- Anderson.D, Francis.J.R, Stokes.D.J, (1993), **Auditing, director ships and the demand for monitoring**, Journal of Accounting & Public Policy, 12(4).
- Antle R, (1984), **Auditor independence**. Journal of accounting research.
- Baker; Therese L, (1988), **Doing Social Research Montréal**, Mcgraw-Hill.
- Beasley M.S & Saltério S, (2001), **the relationship between board characteristics and voluntary improvements in audit committee composition and experience**, Contemporary Accounting Research, 18, winter.
- Becker CONNIE; Mark DEFOND; James JIAMBALVO; Subramanyam KR. **The Effect of Audit Quality on Earnings Management**, (1998), Contemporary accounting research**.**
- Bédard J. & Gendron Y, (2010), **Strengthening the financial reporting system: Can audit committees deliver?**, International Journal of Auditing, 14, 2.
- Cohen. J, (2002), **Corporate Governance and the Audit Process, contemporary**, Accounting Research, Vol. 19, No. 4.
- Coleman A and Biekpe N, (2006), **the link between corporate governance and performance of the non-traditional export sector: evidence from Ghana**, UK: Corporate Governance, Vol 6, N 5.
- Compernolle TIPHAINE, (2009), **La construction collective de l'indépendance du commissaire aux comptes : la place du comité d'audit,** revue-comptabilite-controle-audit, p-p, 91-116, URL : https://www.cairn.info.
- D. Miguel, A, Pindado, J and De La Torre, C, (2003), How **Does Ownership Structure Affect Firm Value? A Comparison Using Different Corporate Governance Systems**, Roularta_Media Group, [on line], <Available at www.papers.ssrn.com >.

- DeAngelo, Linda Elizabeth, (1981), **Auditor size and audit quality**, Journal of accounting and economics, 3, 3.
- Deli, D.N., & Gillan, S.L, (2000). **On the demand for independent and active audit committees**, Journal of Corporate Finance 6.
- DeZoort F.T., Hermanson D.R., Archambeault D.S. & Reed S.A. (2002), **Audit committee effectiveness: a synthesis of the empirical audit committee literature**. Journal of Accounting Literature, 21.
- DeZoort, F. T., & Salterio, S. E. (2001), **the effect of corporate governance experience and financial reporting and audit knowledge on audit committee members judgement**, A Journal of Practice & Theory, 20, 2.
- Donal BYARD, (2006), **Corporate governance and the quality of financial analysts' information**, journal of accounting and public policy, Vol 25, Issue 05, September – October.
- Fama E.F, (1980), **Agency problems and theory of the firm**, Journal of political Economy.
- Fernández C; Arrondo R, (2005), **Alternative internal controls as substitutes of the board of directors**, corporate governance: an international review, 13(6).
- Hamid BIRJANDI, behruz HAKEMI, (2015), **The study effect agency theory and signaling theory on the level of voluntary disclosure of listed companies in Tehran stock exchange**, research journal of finance and accounting, Vol 06, n° 01.
- Hossain, I. (2004), **Corporate and Political Governance: Relationship Based Versus Rules Based**, The Bangladesh Accountant (October-December) 49 (22).
- Jensen M.C (1993), **the modern industrial revolution**, exit, and the failure of internal control systems, Journal of Finance, vol.48.
- Jensen M.C. ET Meckling W.M. (1976), **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure**, Journal of Financial Economics, vol.3, 10.
- Jiatao LI, (1994), **Ownership structure and board composition: a multi-count test of agency theory predictions, managerial and decision economics**, Vol. 15.
- John J. FORKER, (1992), **corporate governance and disclosure quality**, accounting and business research, Vol 22, Issue 86.
- Kane G. D; Velury U, (2004), **the role of institutional ownership in the market for auditing services: an empirical investigation**, Journal of Business Research.
- Klein A, (2002), **Economic determinants of audit committee independence**, The Accounting Review, 77, 2.
- Klein A. (2002), **Economic determinants of audit committee independence**, The Accounting Review, 77, 2.
- Kraakman, R. H, (1986), **Gatekeepers: the anatomy of a third-party enforcement strategy**, Journal of Law, Economics, & Organization.
- Lee R. C, Feinbaum R. L., & Ambros V, (1993), **The C. elegans heterochronic genelin-4 encodes small RNAs with antisense complementarity to lin-14**. Cell, 75(5).
- Li QIN, Li WENYAO, **Board characteristics and accounting information quality**.
- Luciana HOLTZ, Alfredo Sarlo NETO, (2013), **Effects of board of directors' characteristics on the quality of accounting information in Brazil**, paper presented at the VII Anpcont Congress, Fortaleza, CE, Brazil, June.
- Menon K. &Williams J, (1994), **the use of audit committees for monitoring,** Journal of Accounting and Public Policy, 13, 2, summer.
- Menon, K., & Williams, J.D, (1994), **the use of audit committees for monitoring**, Journal of Accounting and Public Policy 13.
- Michael C. JENSEN, (1993), **the modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control systems**, the journal of finance, Vol. 48, n°03, July.
- Mintz, Steven. M, (2003), **Improving Corporate Governance Systems: A Stakeholders Theory Approach**, www.aaahq/Am2003/cpe/ethics/Forum.
- Muhammad Zahirul Islam, (2010), **Agency Problem and the Role of Audit Committee: Implications for Corporate Sector in Bangladesh**, International Journal of Economics and Finance Vol. 2, No. 3; August 2010, www.ccsenet.org/ijef.
- Nesrine AYADI, Younes BOUJÈLBÈNE, (2013), **Internal governance mechanisms and banks 'performance: An empirical investigation**, BEH - Business and Economic Horizons, Vol 09, Issue 01, March.
- O'Sullivan NOEL, (2000), **the impact of board composition and ownership on audit quality: evidence from large UK companies**, The British Accounting Review, 32, 4.
- O'Sullivan. N, Diacon. S.R, (1999), **Internal and external governance mechanisms: evidence from the UK insurance industry**, Corporate Governance: An International Review.
- Pincus, K., Rusbarsky, M., & Wong, J.W, (1989), **Voluntary formation of corporate audit committees among NASDAQ firms**, Journal of Accounting and Public Policy 8.
- Singh. H, Harianto. F, (1989), **Management - Board Relationships, Takeover Risk and Adoption of Golden Parachutes**, Academy of Management Journal, Vol. 32.

- Stein -Bob, (2004), **Effective Governance: Are We There Yet? Cross Currents**, the Magazine for Financial Services Executives, Issue No. 17, Springer.
- T. CLARKE, (2004), **Cycles of Crisis and Regulation: the enduring agency and stewardship problems of corporate governance**, Corporate Governance: An International Review, 12.
- Velury U, Reisch J. T; O'reilly D. M, (2003), **Institutional ownership and the selection of industry specialist auditors**, Review of Quantitative Finance and Accounting, 21(1).
- Williamson O.E. (1991), Economic institutions, **spontaneous and intentional governance**, Journal of Law, Economics and Organisations, vol. 7.
- Yeoh E; Jubb C, (2001), **Governance and audit quality: is there an association?** University of Melbourne, Department of Accounting.

IV. التقارير

- Blue Ribbon Committee (BRC), (1999), **Report and Recommendations ofthe Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees**, New York.
- David McNamee, (1998), **Business risk assessment**, Institute of Internal Auditors.
- Définition officielle édictée par l'Institute of Internal Auditors en 1999, reprise dans le nouveau cadre de référence en 2009, et traduite en français par l'IFACI en 2002 et en 2009.
- FINANCIAL REPORTING COUNCIL, (June 2010), **the UK Corporate Governance Code.**
- IFAC , IAASB, **Handbook of international Auditing, Assurance and Ethics pronouncements**, International Federation of Accounting, New York, 2008 Edition, part 2.
- IFAC, (2004), International Standards on Auditing (ISA)
- Organization for Economic Cooperation and Development, (2004), **Improving corporate governance standards: the work of the OECD and the Principles**, Globe white page.
- Organization for Economic co-operation and Development, (2008), **Using the OECD Principles of corporate Governance a boardroom perspective**, Paris.
- Organization for Economic Co-operation and Development, (October 2000), **Principles of Corporate Governance**, Economic Reform Journal, Issue n°4.
- Report of the committee on the financial aspects of corporate Gouvernance, (1992), **The Financial Aspects Of Corporate Gouvernance**, Burgess Science Press, London, 1 December 1992.
- Sarbanes - Oxley Act of 2002, Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002.
- The Financial Services Roundtable, (1999), **Building principle in Risk Management for U.S. Commercial Bank:** Report of the Subcommittee and Working Group on Risk Management Principles.
- The Institute of Internal Auditors, **Definition of internal Auditing**, (on line), Available at: www.theiia.org.
- World Bank, (2006), **The Challenge of State – Owned Enterprise Corporate Governance for Emerging Markets**.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01:

Statistiques

		الشركة	العمر	العلمي_المؤهل	التخصص	الوظيفة	الخبرة
N	Valide	39	39	39	39	39	39
	Manquant	0	0	0	0	0	0

الشركة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	EPAL	15	38,5	38,5	38,5
	BATIMETAL	11	28,2	28,2	66,7
	GEMA	13	33,3	33,3	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

الملحق رقم 02: استمارة الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

إستمارة إستبيان

تحية طيبة وبعد:

السادة والسيدات الأفاضل نضع بين أيديكم استبيان معد للقيام بإعداد أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص: محاسبة، مراقبة وتدقيق على مستوى المدرسة العليا للتجارة بالقليعة؛ الموسومة تحت عنوان: **التدقيق القانوني وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية – دراسة ميدانية.**

ونأمل منكم مساعدتنا بمعلوماتكم وخبرتكم والإجابة على الأسئلة بدقة وموضوعية بما يساهم في تحسين البحث العلمي، ونؤكد لكم أن كل ما ستصرحون به من معلومات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، وستحول إلى مؤشرات رقمية تستخدم في التحليل فقط.

في الأخير لكم منا كل الشكر والتقدير على وقتكم وجهدكم وحسن تعاونكم.

الباحث: يوسف بلقط

اسم الشركة: .....

I. معلومات عامة

الرجاء وضع علامة (×) في خانة الإجابة المناسبة:

1- العمر

☐من 20 إلى 30 سنة ☐ من 31 إلى 40سنة ☐ من 41 إلى 50سنة ☐ اكبر من 50سنة.

2- المؤهل العلمي

☐ أقل من ليسانس ☐ ليسانس ☐ماستر ☐ ماجيستر ☐ دكتوراه

☐ مؤهلات أخرى (الرجاء التحديد) .....

3- التخصص العلمي

☐محاسبة ☐مالية ☐ تدقيق ☐ تخصصات أخرى (الرجاء التحديد) .....

4- الوظيفة

☐مدير عام ☐مدير مالي ومحاسبي ☐ مدقق داخلي ☐عضو مجلس إدارة ☐

عضو لجنة التدقيق ☐ وظيفة أخرى (الرجاء التحديد) .....

5- عدد سنوات الخبرة

☐ أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10سنوات ☐ أكثر من 10سنوات

II. تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بالنسبة لصناع القرار والمستثمرين

الرجاء وضع علامة (×) في خانة الإجابة المناسبة:

1- ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة الشركات

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
يتميز إطار الحوكمة المطبق بالفاعلية والمرونة الكافية.					
وجود أسواق تتميز بالشفافية والفعالية (االبيئة التنظيمية والقانونية للشركات من خلال الالتزام بالقوانين والتشريعات).					

يتم توزيع المسؤوليات بما يخدم المصالح العامة.					
تمنح الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة الكافية للقيام بواجباتها.					
توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي.					
لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية.					

2- الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الحق في إرسال أو تحويل الأسهم.					
الحق في الحصول على المعلومات المالية وذات الصلة بالشركة.					
المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.					
انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة.					
تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب فيما يتعلق بتاريخ ومكان وجدول الأعمال.					
إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة، بما فيها تلك المتعلقة بالتدقيق الخارجي (القانوني أو التعاقدي).					
تسهيل المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسية مثل ترشيح وانتخاب أعضاء المجلس.					
الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن بعض المساهمين من تحصيل درجة من السيطرة لا تتناسب مع ملكياتهم من الأسهم.					

3-دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون.					
توجد آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة.					
يحصل أصحاب المصالح على تعويض عند انتهاك حقوقهم.					
تحرص الشركة على عقد اجتماعات دورية لتحسين أداءها.					

4-الإفصاح والشفافية والعلاقة مع الشركات الاستثمارية

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
تنشر المعلومات الكافية وفي الوقت المناسب لأصحاب المصلحة.					
يتم الإفصاح عن وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي بالشركة مع الإفصاح الكامل عن أداء الشركة المالي بشكل دوري..					
يتم الإفصاح عن مكافئات أعضاء مجلس الإدارة وكيفية اختيارهم.					
أنشاء الشركة وظيفة رسمية لعلاقات المستثمرين؛ للمساعدة في تحسين الشفافية بالشركة والوصول إلى المساهمين والمستثمرين والجمهور.					
قيام الشركة بتطوير الإفصاح على موقعها الإلكتروني بحيث يتضمن معلومات مباشرة عن الشركة.					
إنشاء الشركة مكتب لعلاقات المستثمرين.					

5- مسؤوليات مجلس الإدارة

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين والأنظمة المرتبطة بالأطراف ذات المصلحة.					
يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة استراتيجية شاملة للإشراف والرقابة.					
تطبق الشركة نظام رسمي واضح لترشيح وانتخاب أعضاء مجلس إدارتها.					
يتولى مجلس الإدارة مسؤولية تعيين الرئيس التنفيذي وكبار الموظفين.					
اختيار وتحديد المكافآت والمرتبات والإشراف على كبار التنفيذيين بالشركة.					
مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة ومصالح الشركة والمساهمين في الأجل الطويل.					
رقابة وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين.					

III. أليات حوكمة الشركات (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي)

1- مجلس الإدارة آلية قصدية مختصة لحوكمة الشركات

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
تعزيز المهام الإشرافية لمجلس الإدارة من خلال تعيين مجالس إدارة أكثر تنوعا					
الحجم الكبير لمجلس الإدارة يقلل من المحتوى المعلوماتي للتقارير.					
مجلس الإدارة ذو الحجم الكبير يواجه صعوبات في التوافق في الآراء بشأن القرارات الهامة.					
مجلس الإدارة ذو الحجم الكبير يؤثر سلبيا على جودة المعلومات المحاسبية ودرجة الإفصاح.					

الحجم الصغير لمجلس الإدارة أقل عرضة للمشاكل البيروقراطية.					
الحجم الصغير لمجلس الإدارة يوفر أفضل إعداد للتقارير المالية ومنه ضمان أفضل إفصاح محاسبي.					
تدعيم أدوار مجلس الإدارة وتقوية وضعه في مقابل الإدارة					
كل عضو ينتمي إلى المجلس سيتحمل المسؤولية شخصيا لمراقبة مدى كفاية التقارير المالية ودرجة الإفصاح المرتبطة بها.					
استقلالية مجلس الإدارة أكثر أهمية من خاصية حجمه في التأثير على فعالية المجلس.					
نسبة عالية من المديرين الخارجيين في مجلس الإدارة تحسن وتزيد من نوعية الرقابة وتقلل من حجب المعلومات.					
أغلبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء الخارجيين يساهم في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي.					
وجود أعضاء خارجيين بمجلس الإدارة له أثر ايجابي على جودة التقارير المالية (الشفافية؛ الوضوح، الملائمة).					
هيكلة وتنظيم عمليات الترشيح والتقييم بمجلس الإدارة					
الالتزام بالإجراءات الرسمية للترشيح والتعيين(أعضاء مجلس الإدارة) والتقييم (تقييم الأعمال المنجزة والموكلة لكل عضو).					
وجود تشكيل ملائم لمجلس الإدارة على نحو مستمر.					
اختيار أعضاء مجلس الإدارة من قبل المستثمرين الرئيسيين.					

2- لجنة التدقيق آلية قصدية مختصة لحوكمة الشركات

	موافق بشدة	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
إضافة عمق التحليل من خلال لجان مجالس الإدارة					
لجنة التدقيق لجنة فرعية في مجلس الإدارة.					

لجنة التدقيق يتم تكوينها عن طريق مجلس إدارة الشركة.					
تعمل لجنة التدقيق كحلقة اتصال بين الإدارة ومدققي الحسابات والهيئة الإدارية.					
المدقق الداخلي يقدم تقاريره إلى لجنة التدقيق مباشرة للمساعدة في ضمان الاستقلال.					
تقوم لجنة التدقيق بترتيب التدقيق الداخلي للحسابات وتسهيل إتمام التدقيق الخارجي (القانوني؛ التعاقدي).					
تعزز لجنة التدقيق من قدرة مجلس الإدارة على القيام بمسؤولياته القانونية وضمان مصداقية وموضوعية التقارير المالية.					
الاستقلالية وإدارة المخاطر					
يتوافر لدي أعضاء لجنة التدقيق درجة عالية من الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق.					
لا يكون أعضاء لجنة التدقيق من موظفي الشركة أو الوحدات التابعة لها.					
لا يحصل أعضاء لجنة التدقيق على أي مكافأة مالية من الشركة أو من فروعها، باستثناء الأجر الذي يحصل علية من مجلس الإدارة.					
لا يكون أعضاء لجنة التدقيق من أقارب المسيرين في الشركة أو فروعها.					
لا يكون عضو لجنة التدقيق مسير في إحدى الشركات التي لها علاقة تجارية بالشركة المعنية أو فروعها.					
وجود تنسيق رسمي لإدارة المخاطر ووضع سياسة للمخاطر ومتابعة المؤسسة بشكل عام.					
تم تأسيس لجنة لإدارة المخاطر على مستوى الإدارة لتجميع وتوحيد إدارة المخاطر.					
تحديد القرارات الائتمانية لمجلس الإدارة بحيث تقتصر على الصفقات عالية القيمة/ مرتفعة المخاطر					

3- التدقيق الداخلي آلية قصدية مختصة لحوكمة الشركات

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
تبعية وتداخل التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق مع عدم وجود تبعية مباشرة وحرة لمجلس الإدارة.					
التدقيق الداخلي وظيفة تقييم مستقلة داخل الشركة لفحص وتقييم أنشطتها.					
التدقيق الداخلي يهدف إلى مساعدة جميع أفراد الشركة بما في ذلك الإدارة والعاملين في القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال.					
المدقق الداخلي يقدم تقاريره إلى لجنة التدقيق مباشرة للمساعدة في ضمان الاستقلال.					
يعمل مجلس الإدارة بشكل أكثر كفاءة في توفير الإشراف الاستراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي.					
الدور الفعال لوظيفة التدقيق الداخلي داخل الشركة وخارجها					
يزود التدقيق الداخلي أفراد الشركة بتحليلات وتوصيات استشارية ومعلومات تخص الأنشطة الخاضعة للفحص.					
التدقيق الداخلي مصمم لزيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على انجاز أهدافها بواسطة منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، حوكمة الشركات.					
من بين أهداف التدقيق الداخلي توفير رقابة فعالة بكلفة معقولة.					
التدقيق الداخلي يشتمل على وظيفتين: خدمة التأكيد الموضوعي، الخدمات الاستشارية.					

شكرا على حسن تعاونكم

الملحق رقم 03:

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	39	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	39	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.899	61

الملحق رقم 04:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,949	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,891	3

الملحق رقم 05:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,859	8

الملحق رقم 06:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,844	4

الملحق رقم 07:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,541	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,778	5

الملحق رقم 08:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,760	7

الملحق رقم 09:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,809	5

الملحق رقم 10:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,774	5

الملحق رقم 11:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,760	3

الملحق رقم 12:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,892	6

الملحق رقم 13:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,892	8

الملحق رقم 14:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,517	4

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,654	3

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,814	2

الملحق رقم 15:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,831	4

الملحق رقم 16:

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 20 إلى 30	3	7,7	7,7	7,7
	من 31 إلى 40	19	48,7	48,7	56,4
	من 41 غلى 50	8	20,5	20,5	76,9
	أكبر من 50	9	23,1	23,1	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

الملحق رقم 17:

العلمي_المؤهل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	14	35,9	35,9	35,9
	ماستر	16	41,0	41,0	76,9
	ماجيستر	6	15,4	15,4	92,3
	مؤهلات أخرى	3	7,7	7,7	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

الملحق رقم 18:

التخصص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	9	23,1	23,1	23,1
	مالية	12	30,8	30,8	53,8
	تدقيق	9	23,1	23,1	76,9
	تخصصات أخرى	9	23,1	23,1	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

الملحق رقم 19:

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عام مدير	1	2,6	2,6	2,6
	ومحاسبي مالي مدير	2	5,1	5,1	7,7
	داخلي مدقق	18	46,2	46,2	53,8
	لجنة أو الإدارة مجلس عضو التدقيق	7	17,9	17,9	71,8
	أخرى وظيفة	11	28,2	28,2	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

الملحق رقم 20:

الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	5 من أقل سنوات	10	25,6	25,6	25,6
	10 إلى 5 من سنوات	11	28,2	28,2	53,8
	10 من أكثر سنوات	18	46,2	46,2	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

الملحق رقم 21:

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
للحوكمة_عام_اطار والمرونة بالفاعلية المطبق الحوكمة إطار يتميز الكافية.	.203	39	.000	.885	39	.001
التنظيمية البيئة) والفعالية بالشفافية تتميز أسواق وجود بالقوانين الالتزام خلال من للشركات والقانونية والتشريعات).	.310	39	.000	.764	39	.000
العامة المصالح يخدم بما المسؤوليات توزيع يتم.	.227	39	.000	.801	39	.000
السلطة والتنفيذية والتنظيمية الإشرافية الجهات تمنح بواجباتها للقيام الكافية.	.258	39	.000	.813	39	.000
تطابق في الجهات مختلف بين المسؤوليات توزيع تشريعي اختصاص.	.205	39	.000	.836	39	.000
السلطة والتنفيذية والتنظيمية الإشرافية الجهات لدى متخصصة بطريقة بواجباتها للقيام والموارد والنزاهة وموضوعية.	.237	39	.000	.807	39	.000
	.246	39	.000	.811	39	.000

a. Lilliefors Significance Correction

Activer W
Accédez au

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	Df	Sig.
المتساوية_والمعاملة_الحقوق	.227	39	.000	.860	39	.000
الأسهم تحويل أو إرسال في الحق.	.286	39	.000	.787	39	.000
المالية المعلومات على الحصول في الحق بالشركة الصلة وذات.	.315	39	.000	.662	39	.000
الجمعية اجتماعات في والتصويت المشاركة للمساهمين العامة.	.244	39	.000	.816	39	.000
الإدارة مجلس أعضاء وعزل انتخاب.	.283	39	.000	.771	39	.000
في الكافية بالمعلومات المساهمين تزويد ومكان بتاريخ يتعلق فيما المناسب الوقت الأعمال وجدول.	.250	39	.000	.796	39	.000
إلى الأسئلة لتوجيه للمساهمين الفرصة إتاحة بالتدقيق المتعلقة تلك فيها بما الإدارة، مجلس التعاقدي أو القانوني) الخارجي).	.294	39	.000	.781	39	.000
في للمساهمين الفعالة المشاركة تسهيل وانتخاب ترشيح مثل الرئيسية القرارات المجلس أعضاء.	.262	39	.000	.750	39	.000

a. Lilliefors Significance Correction

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
الإفصاح_الشفافيه_العلاقه	.222	39	.000	.914	39	.006
المصلحه لأصحاب المناسب الوقت وفي الكافيه المعلومات تنشر.	.242	39	.000	.807	39	.000
مع بالشركه أخلاقي غير سلوك أو ممارسه وجود عن الإفصاح يتم الإفصاح الكامل عن أداء الشركه المالي بشكل دوري..	.260	39	.000	.799	39	.000
اختيارهم وكيفيه الإداره مجلس أعضاء مكافئات عن الإفصاح يتم.	.239	39	.000	.815	39	.000
تحسين في للمساعده المستثمرين؛ لعلاقات رسميه وظيفه الشركه أنشاء الشفافيه بالشركه والوصول إلى المساهمين والمستثمرين والجمهور.	.347	39	.000	.792	39	.000
المستثمرين لعلاقات مكتب الشركه إنشاء.	.273	39	.000	.864	39	.000

a. Lilliefors Significance Correction

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
مسؤوليات_مجلس_الإداره	.192	39	.001	.886	39	.001
ذات بالأطراف المرتبطه والأنظمه بالقوانين الإداره مجلس يلتزم المصلحه.	.282	39	.000	.725	39	.000
والرقابه للإشراف شامله استراتيجيه خطه ضمن الإداره مجلس يعمل.	.263	39	.000	.699	39	.000
مجلس أعضاء وانتخاب لترشيح واضح رسمي نظام الشركه تطبق إدارتها.	.277	39	.000	.778	39	.000
الموظفين وكبار التنفيذي الرئيس تعيين مسؤوليه الإداره مجلس يتولى.	.253	39	.000	.799	39	.000
الإداره مجلس وأعضاء التنفيذيين كبار مكافآت بين المناسب مراعاه ومصالح الشركه والمساهمين في الأجل الطويل.	.393	39	.000	.737	39	.000
وأعضاء الشركه إداره مصالح في محتمل تعارض أي وإداره رقابه مجلس الإداره والمساهمين.	.270	39	.000	.763	39	.000

a. Lilliefors Significance Correction

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
ألبات_الحوكمه_حجم_مجلس_الاداره	.298	39	.000	.866	39	.000
للتقارير المعلوماتي المحتوى من بقلل الإداره لمجلس الكبير الحجم.	.367	39	.000	.732	39	.000
الأراء في الفوارق في صعوبات يواجه الكبير الحجم ذو الإداره مجلس بشأن القرارات الهامه.	.239	39	.000	.821	39	.000
المعلومات جوده على سلبيا يؤثر الكبير الحجم ذو الإداره مجلس المحاسبيه ودرجه الإفصاح.	.206	39	.000	.888	39	.001
البيروقراطيه للمشاكل عرضه أقل الإداره لمجلس الصغير الحجم.	.265	39	.000	.817	39	.000
ومنه المالية للتقارير إعداد أفضل يوفر الإداره لمجلس الصغير الحجم ضمان أفضل إفصاح محاسبي.	.208	39	.000	.886	39	.001

a. Lilliefors Significance Correction

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
آليات_الحوكمة_مجلس_الإدارة_الهيكل	.255	39	.000	.874	39	.000
(الإدارة مجلس أعضاء)والمعيين للترشيح الرسمية بالإجراءات الالتزام والتقييم (تقييم الأعمال المنجزة والموكلة لكل عضو).	.319	39	.000	.752	39	.000
مستمر نحو على الإدارة لمجلس ملائم تشكيل وجود.	.387	39	.000	.705	39	.000
الرئيسيين المستثمرين قبل من الإدارة مجلس أعضاء اختيار.	.310	39	.000	.774	39	.000

a. Lilliefors Significance Correction

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
آليات_الحوكمة_مجلس_الإدارة_الدور	.180	39	.003	.907	39	.004
مدى لمراقبة شخصيا المسؤولية سيتحمل المجلس إلى ينتمي عضو كل كفاية التقارير المالية ودرجة الإفصاح المرتبطة بها.	.348	39	.000	.747	39	.000
على التأثير في حجمه خاصية من أهمية أكثر الإدارة مجلس استقلالية فعالية المجلس.	.355	39	.000	.711	39	.000
من وتزيد تحسن الإدارة مجلس في الخارجيين المديرين من عالية نسبة نوعية الرقابة وتقلل من حجب المعلومات.	.308	39	.000	.756	39	.000
تحسين في يساهم الخارجيين الأعضاء من الإدارة مجلس أعضاء أعلية جودة الإفصاح المحاسبي.	.312	39	.000	.825	39	.000
التقارير جودة على إيجابي أثر له الإدارة بمجلس خارجيين أعضاء وجود المالية (الشفافية؛ الوضوح، الملائمة).	.387	39	.000	.705	39	.000

a. Lilliefors Significance Correction

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
آليات_الحوكمة_لجنة_التدقيق_الخطر	.350	39	.000	.669	39	.000
في والخبرة الاستقلالية من عالية درجة التدقيق لجنة أعضاء لدى بتوافر مجال المحاسبة والتدقيق.	.450	39	.000	.564	39	.000
لها التابعة الوحدات أو الشركة موظفي من التدقيق لجنة أعضاء يكون لا.	.391	39	.000	.674	39	.000
من أو الشركة من مالية مكافأة أي على التدقيق لجنة أعضاء يحصل لا فروعها، باستثناء الأجر الذي يحصل عليه من مجلس الإدارة.	.487	39	.000	.497	39	.000
فروعها أو الشركة في المسيرين أقارب من التدقيق لجنة أعضاء يكون لا.	.430	39	.000	.663	39	.000
علاقة لها التي الشركات إحدى في مسير التدقيق لجنة عضو يكون لا تجارية بالشركة المعنية أو فروعها.	.419	39	.000	.671	39	.000
ومتابعة للمخاطر سياسة ووضع المخاطر لإدارة رسمي تنسيق وجود المؤسسة بشكل عام.	.380	39	.000	.758	39	.000
إدارة وتوحيد لتجميع الإدارة مستوى على المخاطر لإدارة لجنة تأسيس تم المخاطر.	.427	39	.000	.643	39	.000
الصفقات على تقتصر بحيث الإدارة لمجلس الاتخاذية القرارات تحديد عالية القيمة/ مرتفعة المخاطر	.498	39	.000	.467	39	.000

a. Lilliefors Significance Correction

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
آليات_الحوكمه_لجنه_التدقيق_العمق	.374	39	.000	.711	39	.000
الإداره مجلس في فرعيه لجنه التدقيق لجنه.	.377	39	.000	.693	39	.000
الشركه إداره مجلس طريق عن تكوينها يتم التدقيق لجنه.	.366	39	.000	.770	39	.000
والهيكه الحسابات ومدققي الإداره بين اتصال كحلقه التدقيق لجنه تعمل الإداريه.	.379	39	.000	.692	39	.000
التدقيق إتمام وتسهيل للحسابات الداخلي التدقيق بترتيب التدقيق لجنه تقوم الخارجي (القانوني؛ التعاقدي).	.424	39	.000	.596	39	.000
القانونيه بمسؤولياته القيام على الإداره مجلس قدره من التدقيق لجنه تعزز وضمان مصداقيه وموضوعيه التقارير المالية.	.391	39	.000	.674	39	.000

a. Lilliefors Significance Correction

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
آليات_الحوكمه_تدقيق_داخلي_بعديه	.261	39	.000	.820	39	.000
أنشطتها وتقييم لفحص الشركه داخل مستقله تقييم وظيفه الداخلي التدقيق.	.411	39	.000	.608	39	.000
ضمان في للمساعده مباشره التدقيق لجنه إلى تقاريره يقدم الداخلي المدقق الاستقلال.	.217	39	.000	.835	39	.000
الاستراتيجي الإشراف توفير في كفاءه أكثر بشكل الإداره مجلس يعمل لوظيفه التدقيق الداخلي.	.361	39	.000	.756	39	.000

a. Lilliefors Significance Correction

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
آليات_الحوكمه_تدقيق_داخلي_الدور	.290	39	.000	.805	39	.000
استشاريه وتوصيات بتحليلات الشركه أفراد الداخلي التدقيق يزود ومعلومات تخص الأنشطه الخاضعه للفحص.	.393	39	.000	.674	39	.000
آليات_الحوكمه_تدقيق_داخلي_الدور2	.448	39	.000	.581	39	.000
معقوله بكلفه فعاله رقابه توفير الداخلي التدقيق أهداف بين من.	.327	39	.000	.761	39	.000
الخدمات ،الموضوعي التأكيد خدمه :وظيفتين على يشتمل الداخلي التدقيق الاستشاريه.	.337	39	.000	.727	39	.000

a. Lilliefors Significance Correction

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
الاستبيان	.193	39	.001	.891	39	.001
آليات_الحوكمه_مجلس_الاداره	.207	39	.000	.809	39	.000
آليات_الحوكمه_لجنه_التدقيق	.335	39	.000	.701	39	.000
آليات_الحوكمه_تدقيق_داخلي	.205	39	.000	.943	39	.048

a. Lilliefors Significance Correction

(الملحق رقم 22)

Corrélations

		مجلس_الحوكمة_آليات الادارة_	_لجنة_الحوكمة_آليات التدقيق
الادارة_مجلس_الحوكمة_آليات	Corrélation de Pearson	1	-,166
	Sig. (bilatérale)		,311
	N	39	39
التدقيق_لجنة_الحوكمة_آليات	Corrélation de Pearson	-,166	1
	Sig. (bilatérale)	,311	
	N	39	39

(الملحق رقم 23)

Corrélations

		مجلس_الحوكمة_آليات الادارة_	تدقيق_الحوكمة_آليات داخلي_
الادارة_مجلس_الحوكمة_آليات	Corrélation de Pearson	1	,099
	Sig. (bilatérale)		,547
	N	39	39
داخلي_تدقيق_الحوكمة_آليات	Corrélation de Pearson	,099	1
	Sig. (bilatérale)	,547	
	N	39	39

(الملحق رقم 24)

Corrélations

		_لجنة_الحوكمة_آليات التدقيق	تدقيق_الحوكمة_آليات داخلي_
التدقيق_لجنة_الحوكمة_آليات	Corrélation de Pearson	1	,043
	Sig. (bilatérale)		,797
	N	39	39
داخلي_تدقيق_الحوكمة_آليات	Corrélation de Pearson	,043	1
	Sig. (bilatérale)	,797	
	N	39	39

الملحق رقم 25:

Corrélations[a]

		مجلس_الحوكمة_آليات الادارة_	_لجنة_الحوكمة_آليات التدقيق
الادارة_مجلس_الحوكمة_آليات	Corrélation de Pearson	1	,219
	Sig. (bilatérale)		,432
	N	15	15
التدقيق_لجنة_الحوكمة_آليات	Corrélation de Pearson	,219	1
	Sig. (bilatérale)	,432	
	N	15	15

a. الشركة اسم = EPAL

الملحق رقم 26:

Corrélations[a]

		_لجنة_الحوكمة_آليات التدقيق	تدقيق_الحوكمة_آليات داخلي_
التدقيق_لجنة_الحوكمة_آليات	Corrélation de Pearson	1	,799**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	15	15
داخلي_تدقيق_الحوكمة_آليات	Corrélation de Pearson	,799**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	15	15

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

a. الشركة اسم = EPAL

الملحق رقم 27:

Corrélations[a]

		مجلس_الحوكمة_آليات الادارة_	تدقيق_الحوكمة_آليات داخلي_
الادارة_مجلس_الحوكمة_آليات	Corrélation de Pearson	1	-,133
	Sig. (bilatérale)		,636
	N	15	15
داخلي_تدقيق_الحوكمة_آليات	Corrélation de Pearson	-,133	1
	Sig. (bilatérale)	,636	
	N	15	15

a. الشركة اسم = EPAL