المركز الجامعي تيسمسيلت

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية.

. دراسة ميدانية – ولاية تيسمسيلت نموذجا – .

مذكرة تخرج تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر **ل.م.د** في علوم التسيير

تخصص: محاسبة مالية

إعداد الطالبة: **تحت إشراف الأستاذ:**

خيرة حدار **بونعجة سحنون**

لجنة المناقشة

الأستاذ: حايد حميد **رئيسا.**

الأستاذ: بونعجة سحنون **مشرفا.**

الأستاذ: عادل سالم مجدي **ممتحنا.**

السنة الجامعية 2015/2014.

تشكرات

اللهم لك الحمد والشكر، وإليك المشتكي، أنت المستعان وعليك المتكلان.

وأفضل الصلاة والسلام على عبدك ونبيك المصطفى العدنان وعلى آله وصحبه ومن اتبعه بإحسان إلى يوم الدين.

لا بد لنا في مقام الشكر من إرجاع الفضل لأهله فإذا كان هذا البحث حليفي للتوفيق ورفيقي للنجاح فما ذاك – بعد فضل الله – إلا بفضل الأستاذ المشرف "**بونعجة سحنون**" لما شملني به من توجيه ومساعدة، وما لقيته منه من حسن معاملة طيلة فترة إعداد هذه الرسالة، كما لا يسعني إلا أن نتقدم بخالص الشكر وعظيم التقدير لكل الأساتذة الذين مدوا لي يد العون لإتمام هذا العمل وما قدموه لي من نصح وإرشاد وتوجيه، خلال إنجازي للبحث والدراسة.

هذا ولا يفوتني أن نتقدم بجزيل الشكر وخالص الامتنان لعمال مؤسسة **سونلغاز** وكل من لديه الخبرة في مجال المراجعة والذين مدوا لنا يد العون دون أن أنسى عمال متوسطة غلال عبد القادر من المدير حتى الحارس أخص بالذكر المقتصد "**عماني**"

وفي الأخير شكري الموصول إلى كل الهيئة التدريسية والإدارية في كلية العلوم الاقتصادية وكافة عمال المكتبة.

شــكرا جزيلا.

إهداء

الحمد لله المتصف بصفات الكمال المنعوت بالجلال الذي علم ماكان وما يكون وما هو كائن في الحال، والصلاة والسلام على أفضل رسله وخاتم الأنبياء مُحَمَّد الأمين الصادق المبعوث إلى الناس كافة وعلى آله وصحبه أجمعين.

أهدي ثمرة جهدي إلى العين التي سهرت على تربيتي ورعايتي وإلى القلب الذي كان ينبض بالحب والحنان "**أمي العزيزة**".

وأهديه إلى سندي الوحيد وساعدي الأوحد، إلى من علمني العطاء بدون انتظار

إلى من أحمل اسمه بافتخار "**والدي العزيز**".

إلى من كان دعاؤها نجاحي وحنانها بلسم جراحي، إلى أغلى الحبايب "**جدتي**".

فسلاما لمن أغرقاني بأروع معاني الحب وأصفى ينابيع الحنان والآمان

حفظهم الله وأطال في عمرهم.

إلى صديقي وخطيبي وحبيبي وسندي **مُحَمَّد** وإلى عائلتي المستقبلية كل واحد باسمه.

وإلى أصحاب الهمة العالية وإلى من أعتز بهم إلى "**إخوتي**".

إلى من يجري في عروقي حبهم وينبض قلبي بحبهم، إلى رموز القدوة والمثال

"**عمي وعمتي وأخوالي**".

إلى من تربطني بهم أجمل المشاعر وأصدق العواطف صديقاتي.

أهدي هذا العمل المتواضع إلى كل الأساتذة من التعليم الإبتدائى إلى التعليم الجامعي، راجية من الله عز وجل أن يتقبله مني ويجعله خالصا لوجهه الكريم والصلاة والسلام على صاحب الشفاعة سيدنا مُحَمَّد عليه أفضل الصلاة وأزكى التسليم.

خيرة

قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	ركائز حوكمة الشركات	18
1-3	التوزيع النسبي للاستبانة المفقودة والمحصل عليها	73
2-3	التوزيع النسبي حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة	78
3-3	التوزيع النسبي حسب التخصص الوظيفي لأفراد عينة الدراسة	79
4-3	التوزيع التكراري لسنوات الخبرة حسب أفراد عينة الدراسة	80
5-3	التوزيع النسبي لسنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة	80
6-3	التوزيع النسبي للمحور الثاني	83
7-3	التوزيع التكراري لإجابة عينة الدراسة حول المحور الثاني	83
8-3	التوزيع النسبي لإجابة عينة الدراسة للمحور الثالث	87
9-3	التوزيع التكراري لإجابة عينة الدراسة حول المحور الثالث	87
10-3	التوزيع النسبة المئوية لإجابة أفراد العينة حول المحور الرابع	90
11-3	التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة حول المحور الرابع	91

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-3	يبين الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	72
2-3	يبين مكونات الاستبيان وعدد العبارات كل محور	74
3-3	يبين مقياس ليكارت الخماسي	74
4-3	يبين مدى اختبار ثبات الاستبانة الاجمالي	75
5-3	يبين مدى اختبار ثبات الاستبانة لكل عبارات الاستبانة	76
6-3	يبين توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	77
7-3	يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	78
8-3	يبين توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	79
9-3	يبين نتائج عينة الدراسة حول ممارسة مبادئ حوكمة الشركات	82
10-3	يبين نتائج عينة الدراسة حول ما إذا كانت المراجعة الخارجية كآلية لحوكمة الشركات	85
11-3	يبين نتائج عينة الدراسة حول مدى دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.	89

قائمة الملاحق:

المحاور	عنوان الملحق	الصفحة
المحور الأول	**البيانات الشخصية**	**108**
المحور الثاني	**ممارسات حوكمة الشركات**	**109**
المحور الثالث	**المراجعة الخارجية كآلية من حوكمة الشركات**	**110**
المحور الرابع	**دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات**	**111**

الاختصارات	الدلالة
IIA	Institute of Internal Auditions
OECD	Organisation For Economic Coopération and Développent
IAS	International Accounting Standards
GCGF	Global Corporate Gouvernance Forum
IFC	International Finance Corporation
SEC	Securities and exchange commission
ISA	International Standards Audit
CIPE	Center For International Privat Enterprise
ROSC	Report on the Observation of Standards and Codes
SPSS	Statistical Package for Social Science
IFAC	International Fédération of Accountants

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية، ولتحقيق هذا الهدف تم استعراض الإطار النظري والمفاهيمي للموضوع قصد الوقوف على خلفيته النظرية وتمحيص الدراسات السابقة بشأنه والاستفادة منها في تحديد المتغيرات المؤثرة في إشكالية الدراسة بوضوح ثم صياغتها في سؤال رئيسي والمتمثل في "**مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ الحوكمة**"، وبعدها إلقاء الضوء على الدراسة الميدانية التي تعد تجسيدا للإطار النظري على أرض الواقع، حيث تم في هذا الصدد تصميم استبيان لغرض جمع البيانات والمعلومات وتوزيعها على عينة الدراسة والمتمثلة في آرائهم واتجاهاتهم، وذلك باستخدام الاساليب الاحصائية (SPSS) وبرنامج Excel ومن ثم تحليل بيانات الاستبيان التي تمكننا من التحقق واختبار صحة الفرضيات واستخلاص النتائج وتقديم اقتراحات بشأن الموضوع.

الكلمات المفتاحية للموضوع: حوكمة الشركات، المراجعة الخارجية، وإسهامات المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات.

الفهـرس

الموضوع	الصفحة
الإهداء	III
الشكر	IV
الملخص	V
الفهرس	VI
قائمة الأشكال	VII
فائمة الجداول	VIII
قائمة الملاحق	IX
قائمة الاختصارات و الرموز	X
المقدمة العامة	**أ- و**
الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات	/
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات	03
المطلب الأول: التطور المفاهيمي لحوكمة الشركات وأهم خصائصها	03
المطلب الثاني: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	07
المطلب الثالث: أهمية و أهداف حوكمة الشركات	08
المبحث الثاني: ضوابط حوكمة الشركات	13
المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات	13
المطلب الثاني : ركائز ومحددات حوكمة الشركات	17
المطلب الثالث: آليات حوكمة الشركات	19
المبحث الثالث: الإطار العام لتطبيق حوكمة الشركات في ظل جهود المنظمات الدولية وتجارب بعض الدول.	22
المطلب الأول: الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات	22
المطلب الثاني: جهود المنظمات الدولية في وضع قواعد حوكمة الشركات	27
المطلب الثالث: تجارب بعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات	30
خلاصة الفصل	35

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لحوكمة الشركات	/
تمهيد	37
المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية	38
المطلب الأول: مراحل تطور المراجعة الخارجية وتعاريفها	38
المطلب الثاني: خصائص وأنواع المراجعة الخارجية	42
المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية	45
المبحث الثاني: ضوابط المراجعة الخارجية	48
المطلب الأول: معايير ومبادئ المراجعة الخارجية	48
المطلب الثاني: فروض المراجعة الخارجية	51
المطلب الثالث: مراحل القيام بالمراجعة الخارجية	53
المبحث الثالث: دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ الحوكمة	58
المطلب الأول: المراجعة الخارجية كآلية ضمن علاقة الوكالة	58
المطلب الثاني: آليات دعم المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات	61
المطلب الثالث: الاستفادة من عمل محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات	63
خلاصة الفصل	68
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	/
تمهيد	70
المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة	71
المطلب الأول: منهجية الدراسة	71
المطلب الثاني: مجمع وعينة الدراسة	71
المطلب الثالث: تحضير الاستبيان وعرضه	73
المبحث الثاني: المعالجة الإحصائية للاستبيان	75
المطلب الأول: الأساليب الإحصائية للاستبيان	75
المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبيان	75
المطلب الثالث: عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة	77
المبحث الثالث: تحليل متغيرات الدراسة وتفسيرها	81

المطلب الأول: تحليل متغيرات المحور الثاني (ممارسات حوكمة الشركات)	81
المطلب الثاني: تحليل متغيرات المحور الثالث (المراجعة الخارجية كآلية لحوكمة الشركات)	85
المطلب الثالث: تحليل عبارات المحور الرابع (دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ الحوكمة)	88
خلاصة الفصل	93
الخاتمة	95
قائمة المصادر و المراجع	99
الملاحق	108

المقـــــــدمة:

شهدت أسواق المال العالمية خلال العقود الماضية أزمات مالية وفضائح إدارية عديدة وذلك نتيجة القصور الذي تخلل القوانين والتشريعات التي تحكم ممارسة الأعمال والأنشطة التجارية التي أدت إلى ظهور حالات الإفلاس والانهيارات المالية الكبيرة للعديد من الشركات الرائدة والعملاقة في العديد من دول العالم كالولايات المتحدة ودول جنوب شرق آسيا عام 1997، مما أدى إلى تأثير اقتصاديات الدول التي تنتمي إليها وتكبد المساهمين خسائر فادحة.

وفي ظل هذا الواقع كانت النتيجة المنطقية لحدوث هذه الانهيارات والاخفاقات راجعة إلى انتهاج الشركات طرق محاسبية معقدة بغية إخفاء خسائرها والتلاعب بحقوق أصحاب المساهمين وأهم هذه المخالفات ما حدث في شركة أنرون للطاقة، وورود كوم عملاقة الاتصالات الأمريكية بالإضافة إلى التجاوزات التي حدثت في بنك الاعتماد والتجارة الدولية وأزمة المدخرات والقروض في السوق الأمريكية في الثمانينات.

وكل هذه الظروف والعوامل دفعت المؤسسات الدولية وبورصات الأوراق المالية والمنظمات المهنية إلى وضع مجموعة من المعايير والضوابط لإدارة الشركات، حيث أصدر مركز المشروعات الدولي تقريرا حول **حوكمة الشركات** حدد فيه مختلف قواعد ومبادئ أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة بالمؤسسات والقطاعات الاقتصادية وذلك لحماية ممتلكات المستثمرين والأطراف ذات العلاقة من التلاعب المالي والفساد الإداري، وكذا تعزيز الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المعلنة لمستخدمي القوائم المالية.

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

الإشكالية:

نتيجة لحدوث الانهيارات التي مست مختلف كبريات الشركات في العالم طفت حوكمة الشركات على السطح، ليس فقط في المجتمع الدولي للأعمال أو في نطاق المؤسسات الدولية وإنما أيضا في الدول النامية

فالحوكمة تجنب الشركة من الفساد وسوء الإدارة، وحماية حقوق المساهمين والأطراف ذات المصلحة، حيث نجد المراجعة الخارجية من بين الآليات التي تساهم في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات .

ومن مجمل ما سبق ولتحقيق أهداف الدراسة، يمكن صياغة الإشكالية الأساسية لهذه الدراسة على النحو التالي:

إلى أي مدى تساهم المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية ؟

الأسئلة الفرعية:

وللإجابة على السؤال الرئيسي تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم حوكمة الشركات وما هي أهم آليات تطبيقها؟
- ما المقصود بالمراجعة الخارجية وهل تعتبر كأحد آليات الحوكمة؟
- هل نجاح عملية المراجعة الخارجية يعكس نجاح حوكمة الشركات في القضاء على مشاكل الوكالة؟

الفرضيات:

لمعالجة الإشكالية المطروحة وللإجابة على الأسئلة الفرعية نفترض الفرضيات التالية:

- تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ والقواعد أهمها تحقيق العدالة والشفافية في القوائم المالية للشركة كما أنها تحتاج لإطار قانوني وتنظيمي ملائم.
- تعتبر المراجعة الخارجية كآلية وضمان لتحقيق أهداف حوكمة الشركات.
- يساهم المراجع الخارجي في تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال محاولته لحل المشاكل المرتبطة بعقد الوكالة ودراسته لبعض الآليات التنظيمية التي تدعم عملية المراجعة في تفعيل الحوكمة.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في محاولة إزالة الغموض على بعض المصطلحات المتعلقة بموضوع الحوكمة الذي زاد الاهتمام به في الآونة الأخيرة وما تحظى به من أهمية في الوقت الحاضر، كذا من خلال إبراز الدور الهام الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات، الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من المخاطر التي تتعرض لها الشركات وتساعد على توفير بيئة أعمال تتسم بالشفافية والمصداقية وتساهم في زيادة فاعلية الرقابة مما يساعد على تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى تحليل وتحديد دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات وذلك من خلال:

- إبراز دور حوكمة الشركات من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة الشركات وزيادة كفاءتها ومصداقيتها.
- إلقاء الضوء على المفاهيم والضوابط الأساسية التي يقوم عليها نظام حوكمة الشركات.
- تبيين الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية وخصوصا فيما يتعلق بمعاييرها.
- الوقوف على دور المراجعة الخارجية وبيان أثرها في حل مشاكل الوكالة المرتبطة بحوكمة الشركات.

أسباب إختيار الموضوع:

كان اختيارنا لهذا الموضوع نابع من عدة دوافع أهمها:

- ارتباط الموضوع بمجال تخصص الذي نزاول دراستنا فيه.
- الرغبة الذاتية والميل الشخصي في معالجة ودراسة موضوع حوكمة الشركات والمراجعة الخارجية.
- موضوع الدراسة هو من المواضيع الراهنة والتي يحظى باهتمام مجموعة من الدول.
- الرغبة في محاولة إثراء المكتبة الجامعية وذلك نتيجة لندرة البحوث المتعلقة بمجال المراجعة الخارجية.

المنهج المتبع في الدراسة:

تحقيقا لأهداف البحث السابقة ووصولا للكشف عن مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ الحوكمة فإنه يتم إتباع المنهج الاستقرائي وذلك بهدف دراسة واستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة المتعلقة بهذا الموضوع، وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث، والمنهج الاستنباطي الذي يعتمد على التفكير المنطقي الاستنتاجي لمحاولة الربط بطريقة منطقية بين الجوانب المختلفة لحوكمة الشركات والمراجعة الخارجية.

وكذا اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من أجل وصف وتفسير وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية التي يتم القيام بها من أجل اختبار الفرضيات ويتم ذلك من خلال الاعتماد على أسلوب الاستبيان والمقابلة من أجل الوقوف على آراء على أهل الاختصاص (محاسبين ومحافظي الحسابات).

حدود الدراسة:

تعنى دراستنا هذه بموضوع المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات بحدود زمانية تمثلت في الزمن الذي أجريت فيه الدراسة وهي طيلة الفترة الدراسية 2014- 2015، والحدود المكانية المتمثلة في الدراسة الميدانية التي وجهة إلى بعض الموظفين بمؤسسة سونلغاز ومحافظي الحسابات ومحاسبين بولاية تيسمسيلت.

الدراسات السابقة:

لقي موضوع "**حوكمة الشركات**" أهمية بالغة، حيث تمت دراسته من طرف العديد من الأكاديميين والباحثين حيث نجد دراسة :

دراسة حمادي نبيل الموسومة بـ "**التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات (دراسة حالة مجمع صيدال– وحدة الدار البيضاء الجزائر العاصمة)**" رسالة ماجستير بالمحاسبة والمالية، جامعة الشلف، سنة 2008.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز كيفية الاستفادة من التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات حيث تطرق في الإطار النظري للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات وقام بإسقاط الدراسة النظرية على مجمع صيدال لمعرفة واقع التدقيق الخارجي في المجمع ودوره في تطبيق الحوكمة واعتمد على تحليل استبيانين، الاستبيان الأول تم توجيهه إلى فئات مختلفة من داخل وخارج المجمع لمعرفة واقع مبادئ الحوكمة في المجمع أما الاستبيان الثاني فتم توجيهه إلى المدقق الخارجي للمجمع لتحديد دوره كأداة لإرساء مبادئ الحوكمة، وقد خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي من خلال مساهمته في تطبيق الحوكمة بالمجمع يسعى إلى التقليل من فجوة التوقعات من خلال اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، بالإضافة إلى دراسة القوائم المالية المستقبلية للشركة، ويتحقق هذا من خلال التخطيط المحكم لعملية التدقيق والاعتماد على جميع المؤشرات التي تبين مدى قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط وليس الاعتماد فقط على المؤشرات المالية.

دراسة عدنان عبد المجيد عبد الرحمان قباجة بعنوان، "**أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**"، أطروحة دكتوراه، فلسفة في التمويل 2008.

هدفت الدراسة إلى بيان أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة طردية من جهة وبين العائد على حقوق الملكية، والعائد على الاستثمار وسعر السهم والقيمة السوقية إلى الدفترية من جهة أخرى، ووجود علاقة عكسية بين فاعلية تطبيق قواعد الحوكمة وتباين سعر السهم اليومي، وأوصت الدراسة بإمكانية اعتماد المستثمرين

في سوق فلسطين للأوراق المالية على مستوى فاعلية الحوكمة للشركات في ترشيد قراراتهم الاستثمارية وضرورة اعتماد مؤشر للحوكمة يتم في ضوئه تقييم مستوى فاعلية الحوكمة ومستوى أدائها في فلسطين.

دراسة عمر علي عبد الصمد، **"دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات (دراسة ميدانية)"**، مذكرة ماجستير في المالية والمحاسبة، 2008- 2009.

تهدف هذه الدراسة إلى تبيين دور المراجعة الداخلية كآلية من آليات تطبيق حوكمة المؤسسات وكذا سبل تفعيلها في الجزائر، وقد اعتمد الباحث المنهج الوصفي وقام بتحليل استبيان تم توزيعه على مجموعة من محافظي الحسابات، أساتذة جامعيين وخبراء محاسبين وخلصت الدراسة إلى نتائج أن المراجعة الداخلية ترتكز على ثلاث عناصر رئيسية على أساسها تتحدد درجة تأثيرها في حوكمة المؤسسات وتتمثل هذه العناصر في أهلية المراجع الداخلي استقلاليته وموضوعيته، وجودة أداء عمله.

صعوبات الدراسة

-قلة المراجع تتناول هذا الموضوع.

- ضيق الوقت.

- صعوبة تفريغ البيانات في البرنامج الإحصائي spss والقيام بتحليل نتائج.

- صعوبة البحث الميداني لقلة الخبرة في التعامل منهجيا مع موضوع بحثنا وتحديدا تطبيق تحليل المضمون منهجيا وتقنيا لجمع المعطيات.

- التأخر في تلقي الإجابة حول قبول الموضوع مع التأخر في إتمام البرنامج الدراسي.

أقسام الدراسة:

لتبسيط الموضوع وبغية الوصول إلى دراسة اقتصادية علمية هادفة، ومن أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والوصول إلى أهداف البحث والتحقق من صحة الفرضيات تم تقسيم هذا العمل إلى ثلاثة فصول تسبقهم مقدمة وتعقبهم الخاتمة تتضمن تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث ثم حاولنا عرض النتائج التي توصلنا إليها، حيث خصص الفصل الأول للإطار النظري لحوكمة الشركات والذي قسم بدوره إلى ثلاث مباحث، تضمن أولهما ماهية حوكمة الشركات، ثم تطرقنا إلى ضوابط حوكمة الشركات، وبعدها إلى الإطار العام لتطبيق حوكمة الشركات في ظل جهود المنظمات الدولية وتجارب بعض الدول.

أما الفصل الثاني فتضمن المراجعة الخارجية كآلية لحوكمة الشركات وذلك من خلال ثلاث مباحث، الأول تضمن الإطار العام للمراجعة الخارجية، والثاني تضمن ضوابط المراجعة الخارجية أما الثالث فتطرقنا فيه إلى دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

وفي الفصل الثالث فكان يدور حول الدراسة الميدانية وذلك من خلال توزيع الاستبيان على مكاتب المحاسبة والمراجعة، حيث إحتوى هذا الفصل على ثلاثة مباحث، ففي المبحث الأول تطرقنا إلى الإطار المنهجي للدراسة الميدانية، وفي الأخير تم دراسة وتحليل الاستبيان.

تمهيد:

أصبحت الحوكمة من الموضوعات الهامة بالنسبة لكافة المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية، وذلك بعد سلسلة من الاختلالات المالية التي حدثت في كثير من الشركات، وخاصة في الدول المتقدمة ومثال ذلك مختلف الانهيارات التي حدثت في الشركات الأمريكية ودول جنوب شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وغيرها، وترجع معظم هذه الانهيارات إلى الفساد المالي والإداري.

ولمنع حدوث هذه الأزمات والتقليل منها زاد الاهتمام بصياغة مفهوم حوكمة الشركات، ووضع مجموعة من الآليات والقواعد والمبادئ التي تجعل الحوكمة تكتسب دورا فعالا لدى المؤسسات.

ومن خلال ذلك ارتأينا أن نقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.

المبحث الثاني: ضوابط حوكمة الشركات.

المبحث الثالث: الإطار العام لتطبيق حوكمة الشركات في ظل جهود المنظمات الدولية وتجارب بعض الدول.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.

تعتبر حوكمة الشركات إحدى المواضيع الحديثة التي يتم تداولها في الوقت الحالي، وتطبق ضمن هياكل الإدارة وهذا راجع إلى المزايا التي تعود على الملاك والمساهمين، ومن هنا يجب الإشارة إلى مفهومها وأهميتها وأهدافها في ظل تطور البيئات التنظيمية (المؤسسات الدولية والشركات والمؤسسات المختلفة)، وذلك من خلال علاقتها بآليات الإصلاح الإداري وإجراءاته، الذي يعد أحد العناصر المهمة في نظام الحوكمة والإصلاح المجتمعي الذي يسهم في ضبط العمل وتوجيه العمليات نحو النجاح والتطور المستمر.

المطلب الأول: التطور المفاهيمي لحوكمة الشركات وأهم خصائصها.

مرت حوكمة الشركات بعدة مراحل وتميزت بعدة خصائص قبل بروزها على السطح الدولي وفيما يلي نبين أهم هذه الخصائص والمراحل.

أولا: التطور التاريخي لمفهوم حوكمة الشركات

إن الحوكمة governance كمصطلح مشتقة من أصل لاتيني gubernare وتعني التوجيه steering وكان يقصد بها توجيه السفينة، لكن الإشارة إلى هذا المصطلح في الأدبيات الاقتصادية يعود إلى عام 1776 عندما أكد آدم سميث في كتابه الشهير (ثروة الأمم) الحاجة إلى فصل الملكية عن الإدارة، ثم عاد ليشير في عام1838 إلى الإهمال والتقصير والإسراف من قبل إدارة الشركة وذلك لأنها ببساطة تدير أموال الملاك وليس مالها الخاص، ثم جاء بيرل ومينز (berle & means) في عام 1932 للفت الانتباه إلى ما يمكن أن يحدث من مشاكل في الشركة نتيجة فصل الملكية عن الإدارة وكذا نتيجة التشتت الكبير في الملكية والذي يؤدي إلى ضعف تأثير الملاك على إدارة الشركة وإلى عدم اهتمامهم بالأنشطة اليومية للإدارة.[1]

وبعدها ظهرت مرحلة نظرية الوكالة والتي تعني فصل الملكية عن إدارة الشركة وتنشأ مشكلة الوكالة من تعرض الأصيل للخسارة نتيجة أخلاق وتصرفات الوكيل وعدم بذله العناية الكافية لتعظيم عائد الأصيل، مما يزيد من فرص حدوث هذا الأمر وهو أن الأصيل ليس لديه وسائل الرقابة المباشرة لقياس مجهودات الوكيل، كما أن الوكيل هو الذي يقدم إليه المعلومات ويطلق عليها مشكلة التخلخل الخلقي، ويرتبط بها أيضا مشكلة الاختيار العكسي أو المتناقص وتنشأ نتيجة الاختلاف في كمية ونوعية المعلومات المتاحة لكل من الأصيل والوكيل وتظهر في

[1] – إبراهيم قدري عثمان، **أثر ممارسة الحوكمة المؤسسية على تنافسية الشركة (دراسة حالة شركات المساهمة العامة الأردنية)**، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال جامعة اليرموك الاربد، الأردن،2009، ص14.

الحالات التي لا يمكن للأصيل فيها ملاحظة أداء الوكيل بصورة مباشرة والتحقق من نتائج قرارته، وفي مثل هذه الحالات لا يستطيع الموكل تحديد ما إذا كان الوكيل يختار البديل المناسب أم لا عند اتخاذ قرارته المختلفة.[1]

ونتيجة لهذا التعارض في المصالح ما بين إدارة الشركة والمساهمين فقد زاد الاهتمام بإيجاد قوانين وقواعد ولوائح تنظم العلاقة بين الأطراف في الشركات وتحمي مصالح المساهمين وتمنع التلاعب المالي والإداري، ففي عام 1976 قام كل من (Jensen & meckli) بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ عن الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة.

وفي عام 1987 قامت اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية reporting national commission on fraudent Financial والتابعة لـ SEC، بإصدار تقريرها المسمى tramway commissions، والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة المراجعة الخارجية أمام مجلس إدارة الشركات.[2]

ولقد كانت البداية الحقيقية للاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حينما أصدرت لجنة كادبيري Cadbury في ديسمبر 1992 تقريرها الأول والمشكلة من قبل مجلسي التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة الشركات والذي طالبت فيه اللجنة بإتباع معايير ومبادئ حوكمة الشركات، وقد ادعت اللجنة أن إتباع هذه المعايير يؤدي إلى تحسين عملية اتخاذ القرار والرقابة على العمال وذلك بعد الادعاءات المتزايدة حول نقص الثقة في التقارير المالية من قبل المساهمين في بورصة لندن.[3]

كما أخذت حوكمة الشركات بعدا آخر بعد حدوث الأزمات والفضائح المالية في كبرى الشركات الأمريكية في نهاية عام 2001، وعلى المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي Organization For Economic Co-Operation And Development (OECD) عام 1999 بعنوان "مبادئ حوكمة الشركات " وهو أول اعتراف دولي رسمي لمفهوم حوكمة الشركات.[4]

---

[1] – حيبوش محمد جميل، **مدى التزام شركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص21

[2] – سليمان محمد مصطفى، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الثانية، 2009، ص ص15- 16.

[3] – حيبوش محمد جميل، **مرجع سبق ذكره**، ص22.

[4] – عبد الصمد عمر علي، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات (دراسة ميدانية)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة المالية، جامعة المدية،2008 – 2009، ص07.

كما قامت المنظمات الدولية بالمبادرة إلى إصدار مبادئ وتعريفات كثيرة لحوكمة الشركات ومنها البنك الدولي ومركز المشروعات الدولية الخاصة المنبثق عن غرفة التجارة الأمريكية بواشنطن، حيث عملت هذه المنظمات على عقد مجموعة من المؤتمرات واللقاءات والندوات لتوضيح هذا المفهوم ونشره في دول العالم الأخرى.

ثانيا: مفهوم حوكمة الشركات.

لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين لمفهوم حوكمة الشركات corporate gouvernance، ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل، وفيما يلي مجموعة من التعاريف:

حوكمة الشركات هي نظام متكامل للرقابة المالية والغير المالية الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها.[1]

كما يمكن أن تعرف بأنها "حقل من حقول الاقتصاد، والتي تبحث بكيفية ضمان أو تحفيز الإدارة الكفؤة في شركات المساهمة باستخدام ميكانيكية الحوافز، مثل العقود والتشريعات، وتصاميم الهياكل التنظيمية، وغالبا ما يكون ذلك محصورا في السؤال حول تحسين الأداء المالي، فعلى سبيل المثال، ما مدى قدرة وتأثير ملاك الشركة المساهمة العامة في ضمان وتحفيز مديري الشركة على القيام بتأدية وتحقيق أفضل عائد على استثماراتهم".[2]

كما تعرف الحوكمة على أنها "مجموعة القوانين واللوائح والإجراءات التي تمكن إدارة الشركة من تعظيم ربحيتها وقيمتها للمدى البعيد لصالح المساهمين".[3]

وتعرف أيضا على "أنها فن ممارسة الرشادة والعقلانية، وتعظيم الثقة، وتنمية عوامل الأمان، وتفعيل توظيف الموارد، وزيادة وتنمية (القيمة المضافة)، وفي الوقت ذاته تحقيق حكمة ورصانة السلوك والتصرفات الإدارية، وحماية المشروعات من عناصر الفساد والمراوغة الإدارية".[4]

كما عرفتها منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي OCED عام 1999 على أنها "ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة شركات الأعمال، ويحدد هيكل الحوكمة الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف ذات الصلة

---

[1] – سليمان محمد مصطفى، **مرجع سبق ذكره**، ص17.

[2] – القشي ظاهر، **الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع**، الملتقى العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص113.

[3] – آل خليفة إمام حامد، **التدقيق الداخلي وتفعيل مبادئ الحوكمة في التشريع الضريبي المصري**، الملتقى العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص321.

[4] – السعدني مصطفى حسين البسيوني، **المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة الخدمات المراجعة الداخلية**، الملتقى العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص184.

بنشاط الشركة، كذلك يحدد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها والرقابة عليها".[1]

كما عرفتها مؤسسة التمويل الدولية IFC على" أنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركة والتحكم في أعمالها".[2]

كما عرفها المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين على أنها "مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي يتبعها مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية بهدف تقديم توجيه استراتيجي وضمان تحقيق الأهداف، والتحقق من إدارة المخاطر بشكل ملائم، واستغلال موارد المؤسسة على نحو مسؤول".[3]

وعرفها أيضا معهد المدققين الداخليين IIA التحكم المؤسسي بأنه "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر المنشأة والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم المنشأة من خلال أداء التحكم المؤسسي في المنشأة.[4]

كما عرفها مونكي مينو على أنها العلاقة بين عدد من الأطراف والمشاركين التي تؤدي إلى تحديد توجه وأداء المنشأة".[5]

وعرفتها الخبيرة إرا مليستين ira Mill Stein على أنها "توليفة من القانون، التنظيم، الممارسات الإدارية السليمة في القطاع الخاص مما يشكل البيئة الملائمة لجذب الاستثمارات، رؤوس الأموال، والعناصر البشرية التي لها القدرة على السعي للاستخدام الأمثل من أجل تحقيق إنتاج عوائد اقتصادية لمدى طويل لمصلحة المساهمين، مع المحافظة على احترام مصالح الجهات ذات العلاقة المباشرة والمجتمع في مجمله".[6]

---

[1] – ناصر سليمان، وأخرون، **دور الحوكمة في إدارة مخاطر الصكوك الإسلامية**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 19و20 نوفمبر2013، ص6.

[2] – غادر محمد ياسين، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، المؤتمر العلمي الدولي حول حوكمة الإدارة في عصرنة المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، من15- 17 ديسمبر2012، ص12.

[3] – عمر شرقي، **دور وأهمية الحوكمة في استقرار النظام المصرفي**، الملتقى العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص03.

[4] – الواردات خلف عبد الله، **التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات**، الملتقى العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص160.

[5] – جمعة أحمد حلمي، **التحكم المؤسسي وأبعاد التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي**، المؤتمر العلمي حول التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، جامعة الزيتونة، عمان، يومي24- 25 أيلول 2003، ص6.

[6] – صلاح محمد سليمان، **الاستفادة من أدوات الرقابة وإدارة المخاطر لخدمة حوكمة الشركات**، الملتقى العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص66.

وحسب قول السير أدريان كادبيري sir Adrian Cadbury حوكمة الشركات هي عبارة عن النظام الذي يراقب ويقود الشركات.[1]

ويقصد بها أيضا مجموعة الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كل من الانضباط والشفافية والعدالة وبالتالي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة وللمجتمع ككل.[2]

وبناءا على التعاريف السابقة فإن مفهوم الحوكمة يشير إلى عدة خصائص وهي كما يلي:

1- الانضباط: إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛

2- الشفافية: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛

3- الاستقلالية: لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة في العمل؛

4- المسائلة: بمعنى إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛

5- المسؤولية: وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوى المصلحة في المنشأة؛

6- العدالة: يجب احترام حقوق مختلف المجموعات ذات المصلحة في المنظمة.[3]

المطلب الثاني: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمفهوم وقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد و التي نوردها في ما يلي:

أولا: المساهمين

وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل مما يحدد استمراريتها مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، ويملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم، وبالمقابل عدم تحقيق الأرباح المجدية يقلص رغبة المساهمين في زيادة أنشطتهم مما

[1] – أبو قاسم الحميدي، **دور العدالة التنظيمية في تحقيق مبادئ الحوكمة الداخلية للشركات**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي19- 20 نوفمبر2013، ص4.

[2] – نصر علي عبد الوهاب، وآخرون، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية والعربية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006-2007، ص17.

[3] – محمد تقرورت، وآخرون، **دور الحوكمة في الإصلاح الإداري والتعليمي للمؤسسات الجامعية**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 19- 20 نوفمبر2013، ص67.

يؤثر على مستقبل الشركة، ويمكن تحقيق أهدف المساهمين من خلال حسن اختيار أعضاء الإدارة العليا لإدارة الشركة ضمن القوانين والسياسات المطلوبة.[1]

ثانيا: مجلس الإدارة

وهم يمثلون المساهمين والأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح حيث يقوم مجلس الإدارة باختيار المديرين التنفيذيين، واللذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.[2]

ثالثا: الإدارة

وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء الأحسن إلى مجلس الإدارة وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم الأرباح وزيادة قيمتها، بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين،[3]وهي تعتبر حلقة وصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع الشركة.

رابعا: أصحاب المصالح

وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.[4]

المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

تعتبر الحوكمة من أهم العمليات الضرورية واللازمة لتحسين عمل الشركات، وكذلك الحفاظ على حقوق جميع أصحاب المصالح وتحقيق أهداف الشركات، فتزداد أهمية الحوكمة في إدارة الشركات لما تحققه من زيادة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية المنشورة.

---

[1] – سعاد عبو، وآخرون، **مساهمة حوكمة الشركات في رأس المال الفكري**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 19- 20 نوفمبر2013، ص256.

[2] – نملة أبو إسماعيل، وآخرون، **مدى تأثير قواعد حوكمة المؤسسات على الإفصاح المحاسبي**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 19- 20 نوفمبر2013، ص192.

[3] – بلال مسعي، وآخرون، **تأثير مبادئ الحوكمة على الشركات العائلية**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 19- 20 نوفمبر2013، ص4.

[4] – العبيدلي محمد عبد الله محمد، **أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص22.

أولا: أهمية حوكمة الشركات.

تتزايد أهمية الحوكمة في إدارة الشركات لزيادة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية المنشورة لمستخدميها خاصة المساهمين والمتعاملين في سوق الأوراق المالية حفاظا على حقوقهم، وفي الآونة الأخيرة تعاظمت أهمية حوكمة الشركات لتحقيق كل من التنمية الاقتصادية والحصانة القانونية والرفاهية الاجتماعية للاقتصاديات والمجتمعات، وتظهر هذه الأهمية فيما يلي:

1- تحقيق ضمان النزاهة والاستقامة لكافة العاملين في الشركات بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى العاملين فيها؛[1]

2- زيادة قدرة الشركات من الحصول على التمويل ومن ثم إمكانية زيادة فرص العمل وتشغيل العمالة داخل مجتمعنا العربي؛[2]

3- زيادة معدلات النمو وتحقيق التنمية الاقتصادية وزيادة فرص العمل والتشغيل في المجتمع والمساهمة في حل مشكل البطالة التي تعاني منها معظم دول العالم؛[3]

4- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن بل استخدام النظام الحماسي الوقائي الذي يمنع حدوث هذه الأخطاء وبالتالي يجنب الشركات تكاليف وأعباء هذا الحدوث؛[4]

5- حماية المستثمرين سواءا كانوا صغار المستثمرين أو كبار وسواءا كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم مع مراعات مصالح المجتمع؛[5]

6- ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم، مع العمل على الحفاظ على حقوقهم وخاصة صغار المساهمين؛[6]

---

[1] – حنا مخائيل أشرف، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات**، الملتقى العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009،ص92.

[2] – أبو سعود ممدوح، **دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات**، الملتقى العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009،ص370.

[3] – نصر علي عبد الوهاب، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص30.

[4] – كافي مصطفى يوسف، **الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2013، ص215.

[5] – عادل قرقاد، وآخرون، **دور حوكمة المؤسسات المصرفية في محاربة الفساد الإداري والمالي في القطاع المصرفي**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 19- 20 نوفمبر2013، ص93.

[6] – أبو موسى أشرف درويش، **حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص24.

7- تعظيم القيمة السوقية للأسهم، وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية، وخاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة، وحدوث اندماجات أو الاستحواذ أو بيع لمستثمر رئيسي؛

8- توفير مصادر تمويل محلية أو عالمية للشركات سواءا من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال، وخاصة في ظل تزايد سرعة حركة انتقال التدفقات الرأسمالية؛[1]

9- تجنب الانزلاقات في المشاكل المحاسبية والمالية، وتحقيق الدعم لاستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد ودرء حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية، والمساعدة في تحقيق التنمية والاستمرار الاقتصادي؛[2]

10- محاربة الفساد الداخلي في المنظمات وعدم السماح بوجوده أو استمراره بل القضاء عليه وعدم السماح بعودته مرة أخرى مع تحقيق وضمان النزاهة والجدية والاستقامة لكافة العاملين في المنظمات بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى عامل فيها؛

11- تحقيق السلامة والصحة وعدم وجود أخطاء عمدية وانحراف متعمد أو غير متعمد، ومنع استمرار هذا الخطأ أو القصور بل جعل كل شيء في إتمامه العام صالحا؛[3]

12- تحديد الاستفادة القصوى والفعلية من نظم المحاسبية والرقابة الداخلية وكذلك المراجعة، خاصة فيما يتعلق بعملية الضبط الداخلي وتحقيق فعالية الإنفاق وربطه بالإنجاز، خاصة وأن العاملين في مجال المحاسبة الداخلية أكثر معرفة بما يحدث داخل الشركة؛

13- محاربة الانحراف وعدم استمراره، خاصة تلك التي يشكل وجودها تهديدا للمصالح أو أن باستمراريتها يصعب تحقيق نتائج جيدة للأعمال وتحتاج إلى تدخل إصلاحي عاجل؛

14- تحقيق أعلى قدر للفعالية من مراجعي الحسابات الخارجيين، خاصة وأنهم على درجة مناسبة من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأي ضغط من جانب مجلس إدارة المنظمات أو من جانب المديرين العاملين فيها؛[4]

---

[1] – أحمد محاني، وآخرون، **دور حوكمة الشركات في تحقيق الاستقرار المستديم للأسواق المالية**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 19- 20 نوفمبر2013، ص206.

[2] – محمد يزيد صالحي، وآخرون، **حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية (إطلالة على التجربة الماليزية)**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 19- 20 نوفمبر2013، ص410.

[3] – محي الدين مرني صنديد، **دور الحوكمة في بيئة القطاع المصرفي (دراسة البنوك الجزائرية نموذجا)**، المؤتمر الدولي الثامن حول تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 19- 20 نوفمبر 2013، ص356.

[4] – خليصة مجلي، وآخرون، **دور الهيئات والمنظمات الدولية في إرساء مبادئ حوكمة الشركات**، المؤتمر الدولي الثامن حول تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 19- 20 نوفمبر 2013، ص426.

15- إن تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية، والتأكيد على الشفافية كل ذلك من شأنه المساعدة على سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه وعلاج أسبابه وآثاره قبل تفاقمها وتأثيرها على حياة الشركة؛[1]

16- تساهم الحوكمة في تقليل المخاطر وتحسين الأداء وفرص التطور للأسواق وزيادة القدرة التنافسية للسلع والخدمات وتطوير الإدارة وزيادة الشفافية .

ثانيا: أهداف حوكمة الشركات

تهدف قواعد حوكمة الشركات إلى ضبط وتوجيه الممارسات الإدارية والمالية والفنية واحترام الضوابط والسياسات المرسومة، فهي تتناول الممارسات السليمة للقواعد وتساعد على جذب الاستثمارات، وزيادة القدرة التنافسية ومحاربة الفساد بكل صوره سواءا كان إداريا أو محاسبيا أو ماليا، وتدعيم استقرار أسواق المال وتحسين الاقتصاد وذلك من خلال ما يلي:

1- توفير الحماية للمساهمين ومنع تضارب الأهداف وتنازع السلطات وتعظيم المصلح المتبادلة؛

2- منع الوساطة والمحسوبية والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة؛[2]

3- تحقيق إمكانية المنافسة في الأجل الطويل وهذا يؤدي لخلق حوافز للتطوير وتبني تكنولوجيا حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات وتخفيض التكاليف الانتاجية وزيادة القابلية لتسويق المنتجات للصمود أمام المنافسة الأجنبية؛[3]

4- تساعد الحكومة السليمة للمؤسسات في دعم الأداء وزيادة العلاقة التنافسية وجذب الاستثمارات للمؤسسات وتحسين الاقتصاد بشكل عام وتدعيم الاستقرار للأسواق المالية والأجهزة المصرفية؛[4]

5- توفير المعلومات اللازمة عن المنظمة حيث تقوم إدارتها بتوفير المعلومات المطلوبة عن نشاطاتها بدقة وسرعة تعزيز الثقة بها؛[5]

---

[1] – هدى عبو، وآخرون، **أثر قواعد الحوكمة على قرار المستثمر**، المؤتمر الدولي الثامن حول تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 19- 20 نوفمبر 2013، ص244.

[2] – الشواورة فيصل محمود، **قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة مؤتة، الأردن، المجلد 25، العدد2، 2009، ص128.

[3] – نبيلة دحمان زناتي، وآخرون، **حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال**، المؤتمر الدولي الثامن حول تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 19- 20 نوفمبر 2013، ص18.

[4] – مُحَمَّد لمين علون، وآخرون، **دور التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق الحوكمة في إضافة قيمة للمؤسسة الاقتصادية**، المؤتمر الدولي الثامن حول تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 19- 20 نوفمبر 2013، ص124.

[5] – أسامة سنوسي، وآخرون، **حوكمة الإدارة الضريبية كآلية لرقابة المصالح القاعدية الضريبية للإدارة في الجزائر**، المؤتمر الدولي الثامن حول تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 19- 20 نوفمبر 2013، ص228.

6- زيادة الثقة في إدارة الاقتصاد القومي بما يسهم في رفع معدلات الاستثمار وتحقيق معدلات نمو مرتفعة في الدخل القومي؛[1]

7- تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعات مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدول المختلفة والحد من استغلال السلطة في تفضيل المصلحة العامة؛[2]

8- التأكيد على الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين مع تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عديدة تحقق رقابة مستقلة؛[3]

9- توجيه اقتصاديات الدول ضمن برنامجها الإصلاحي وإعادة الهيكلة والعناية بالجودة وتحقيق العوائد الاقتصادية المجدية والتأثير في أداء الشركات في الأسواق المالية من حيث حجم التداول وأسعار الأسهم، وزرع الثقة بين الأطراف المتعاملة؛[4]

10- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات، وإجراءات المحاسبة والتدقيق المالي على النحو الذي يمكن الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري؛

11- تقوية ثقة الجمهور في نجاح عملية الخصخصة، مع ضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها، مما يتيح فرص للعمل وتحسين معدلات النمو الاقتصادي بالدولة؛

12- ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين، والعاملين والدائنين والأطراف الأخرى ذوي المصالح خاصة في حال تعرض الشركات للإفلاس؛

13- تحسين وتطوير إدارة الشركة، ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تبني استراتيجية سليمة، وضمان اتخاذ قرارات الدمج والسيطرة بناءا على أسس صحيحة بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء؛

---

[1] – عبد الباسط بوزيان، وآخرون، **فعالية الحوكمة في إرساء شفافية الموازنة العامة**، المؤتمر الدولي الثامن حول تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 19- 20 نوفمبر 2013، ص378.

[2] – هدى بدروني، وآخرون، **أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في تطوير المؤسسات المالية الإسلامية وتفعيل دورها في تحقيق التنمية**، المؤتمر الدولي الثامن حول تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 19- 20 نوفمبر 2013، ص290

[3] – أبو حماد ماجد إسماعيل، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص17.

[4] – قباجة عدنان عبد المجيد عبد الرحمان، **أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، أطروحة دكتوراه في التمويل، جامعة عمان العربية، عمان، 2008، ص38.

14- التوضيح وعدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذين، ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه؛

15- تمكين الشركات من الحصول على التمويل المرغوب من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب وذلك من خلال بناء ورفع درجة الثقة في الشركات؛

16- تجنب حدوث الممارسات المالية والإدارية الخاطئة وتدعيم استقرار الشركات ودعم أسواق المال المحلية والدولية.

17- إنشاء وتوليد الثقة بين أصحاب المصالح والإدارة مما يؤدي إلى تقليل المخاطر إلى أدنى حد ممكن؛

18- رفع مستوى التعاون التجاري بين الشركات على المستوى المحلي والإقليمي والدولي.[1]

المبحث الثاني: ضوابط حوكمة الشركات

يختلف تطبيق مفهوم حوكمة الشركات من اقتصاد إلى آخر، رغم أن هناك اتفاق على التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه، ويتوقف على مدى توافر مستوى جودة محددات الحوكمة والآليات المعتمدة فيها، لذا سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المبادئ التي قامت عليها الحوكمة ثم إلى المحددات التي تحكمها وبعدها إلى الآليات التي تسمح بتطبيقها.

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات

يقصد بمبادئ حوكمة الشركات القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها وهناك ستة مبادئ أساسية لترسيخ قواعد الحوكمة وضعتها منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي وهي كالآتي:

أولا: توافر إطار فعال لحوكمة الشركات

يجب أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يتوافق مع دور القانون ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسئولة عن الإشراف والرقابة والالتزام بتطبيق القانون، ويندرج تحت هذا المبدأ البنود التالية:[2]

1- يجب أن يتم تطوير هيكل حوكمة الشركات مع مراعاة تأثيرها على الأداء الاقتصادي الكلي، ونزاهة السوق والحوافز التي تخلقها للمشاركين بالسوق والترويج لشفافية وكفاءة الأسواق؛

[1] – خليل عطا الله وارد، وآخرون، **الحوكمة المؤسسية**، المكتبة الحرة للنشر والتوزيع، مصر العربية، 2008، ص ص35-37.

[2] – إبراهيم قدري عثمان، **مرجع سبق ذكره**، ص ص23- 24.

2- يجب أن تنص التشريعات بوضوح على تقسيم المسؤوليات بين الجهات المختلفة مع ضمان تحقيق مصالح المجتمع؛

3- يجب أن تتمتع الهيئات الإشرافية والرقابية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة والموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية.

ثانيا:حقوق المساهمين

يجب أن يحمي إطار قواعد المنظمة لحوكمة الشركات ويسهل ممارسة حقوق المساهمين، والتي تتضمن: [1]

1- المبادئ الأساسية أهمها :

- الأساليب الآمنة لتسجيل الملكية؛
- نقل أو تحويل ملكية الأسهم؛
- الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة؛
- المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين؛
- انتخاب أو عزل مجلس الإدارة؛
- المشاركة في أرباح الشركة.

2- المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية في الشركة واطلاعهم عليها؛

3- المشاركة بفعالية والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة والمساهمين، وإعلامهم بالقواعد، بما في ذلك إجراءات التصويت التي تحكم اجتماعات الجمعية؛

4- التأكد من إجراءات الإفصاح عن هيكل رأس المال والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من الحصول على قدر من التحكم الذي يؤثر على سياسة الشركة بما لا يتناسب مع نسبة مساهمتهم؛

5- التأكد من الكفاءة والشفافية في قيام السوق بوظائفه في الرقابة على الشركات؛

6- ممارسة حقوق الملكية الخاصة بهم .

ثالثا: المعاملة العادلة لكافة المساهمين

يجب أن يكفل إطار الحوكمة الشركات توفير المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والأجانب منهم كما ينبغي أن يعامل المساهمين وفق الأسس التالية:[2]

[1] – أبو موسى أشرف درويش، **مرجع سبق ذكره**، ص28.

[2]– حماد طارق عبد العال، **حوكمة الشركات (مفاهيم، مبادئ، تجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص25.

1- يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة؛

2- ينبغي أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت؛

3- يجب أن يتم التصويت بواسطة الأمناء أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم؛

4- ينبغي أن تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين؛

5- يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتم بالإفصاح والشفافية؛

6- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة.

رابعا: دور أصحاب المصالح

يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الإعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يوضحها القانون، وأن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين الشركات وأصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة، ويندرج تحت هذا المبدأ العناصر التالية:[1]

1- يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛

2- عندما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؛

3- يجب أن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء.

خامسا: الإفصاح والشفافية

يجب أن يضمن إطار الحوكمة ضرورة ملحة في تحقيق الإفصاح الدقيق في الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتعلقة من حيث تأسيس الشركة، وموقفها المالي والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة، وهيكلة الإدارة في الشركات لذلك يجب أن يكون هناك العناصر التالية:[2]

1- الإفصاح بشكل كامل عن:

أ- النتائج المالية والتشغيلية في الشركات؛

[1] – درويش عدنان بن حيدرة، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، مصر، 2007، ص ص40- 41.

[2] – السيد علي أسامة عبد المنعم، **أثر رأس المال الفكري والتدقيق الداخلي على الحاكمية المؤسسية في الشركات الصناعية الأردنية**، رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل، جامعة عمان العربية، 2008، ص91.

ب- أهداف الشركة وأهميتها بالنسبة للمجتمع؛

ج- حقوق الأغلبية من حق التصويت والمساهمة فضلا عن بيان مكونات أعضاء مجلس الإدارة، والمديرين ومرتباتهم وجميع المزايا الممنوحة لهم؛

د- عوامل المخاطر المحتمل تعرض الشركة لها؛

هـ- سياسات وهياكل حاكمية الشركات اللازمة.

2- يجب إعداد ومراجعة كاملة للمعلومات الخاصة بالشركات وكذلك الإفصاح عنها بأسلوب يتفق مع ضروريات ومعايير الجودة المحاسبية والمالية، فضلا عن ضرورة الإفصاح على الأمور غير المالية التي قد تكون بالإضافة إلى ما سبق من متطلبات عملية التدقيق؛

3- يجب القيام بعملية تدقيق سنوية عن طريق الاعتماد على مدقق خارجي مستقل بهدف إتاحة قوائم مالية للجميع مدققة بأسلوب موضوعي لزيادة اطمئنان أصحاب المصالح للشركة؛

4- يجب التأكيد على ضرورة تزويد وحصول جميع المساهمين والأطراف الأخرى على المعلومات الخاصة بالشركات في الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة.

سادسا: مسؤوليات مجلس الإدارة

يؤكد إطار قواعد حوكمة الشركات على استراتيجية رئاسة الشركة والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة، ومسؤوليته أمام الشركة والمساهمين تكون كما يلي:[1]

1- رعاية مجلس الإدارة مصالح الشركة والمساهمين؛

2- المعاملة المتساوية لكل فئة من فئات المساهمين؛

3- الالتزام بالقانون مع الحرص على مصالح الأطراف ذات المصلحة؛

4- القيام ببعض المهام الرئيسية ومنها:

أ- وضع استراتيجية الشركة، سياسة الخطر، الميزانيات، تحديد أهداف الأداء، خطط العمل، مراقبة التنفيذ والأداء والنفقات الرأسمالية، وتصفية الاستثمارات؛

ب- متابعة قياس كفاءة ممارسة الشركة لقواعد حوكمة الشركات وإجراء التعديلات عند الحاجة؛

ج- اختيار ومكافأة ومتابعة وإحلال كبار المديرين عند الضرورة؛

د- الإفصاح عن مكافآت المديرين وأعضاء مجلس الإدارة لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين طويلة الأجل؛

[1] - الأسطل أحمد محمود خليل، **دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص40.

هـ- توفير نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة؛

و- الرقابة على حالات تعارض المصالح الخاصة بالمديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين بما في ذلك سوء استخدام أصول الشركة وأحكام السيطرة في بعض العمليات المتعلقة بها؛

ع- التأكد من سلامة التقارير والنظم المحاسبية والمالية للشركة؛

غ- الإشراف على عملية الإفصاح ووسائل الاتصال.

5- الحكم بموضوعية على شؤون الشركة مستقلا عن الإدارة التنفيذية من خلال:

أ- تكليف عدد كاف من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين يتوافر فيهم القدرة على الحكم الموضوعي على مهام قد يحدث فيها حالات تعارض المصالح المحتملة مثل التقارير المالية، التعيينات، المكافآت؛

ب- التحديد الدقيق والإفصاح عن الهدف والتشكيل وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها؛

ج- تكريس وقت كاف لممارسة مسؤولياتهم؛

د- سهولة الوصول والحصول على المعلومات المناسبة والدقيقة في الوقت المناسب حتى يتسنى لهم القيام بمسؤولياتهم على أكمل وجه.

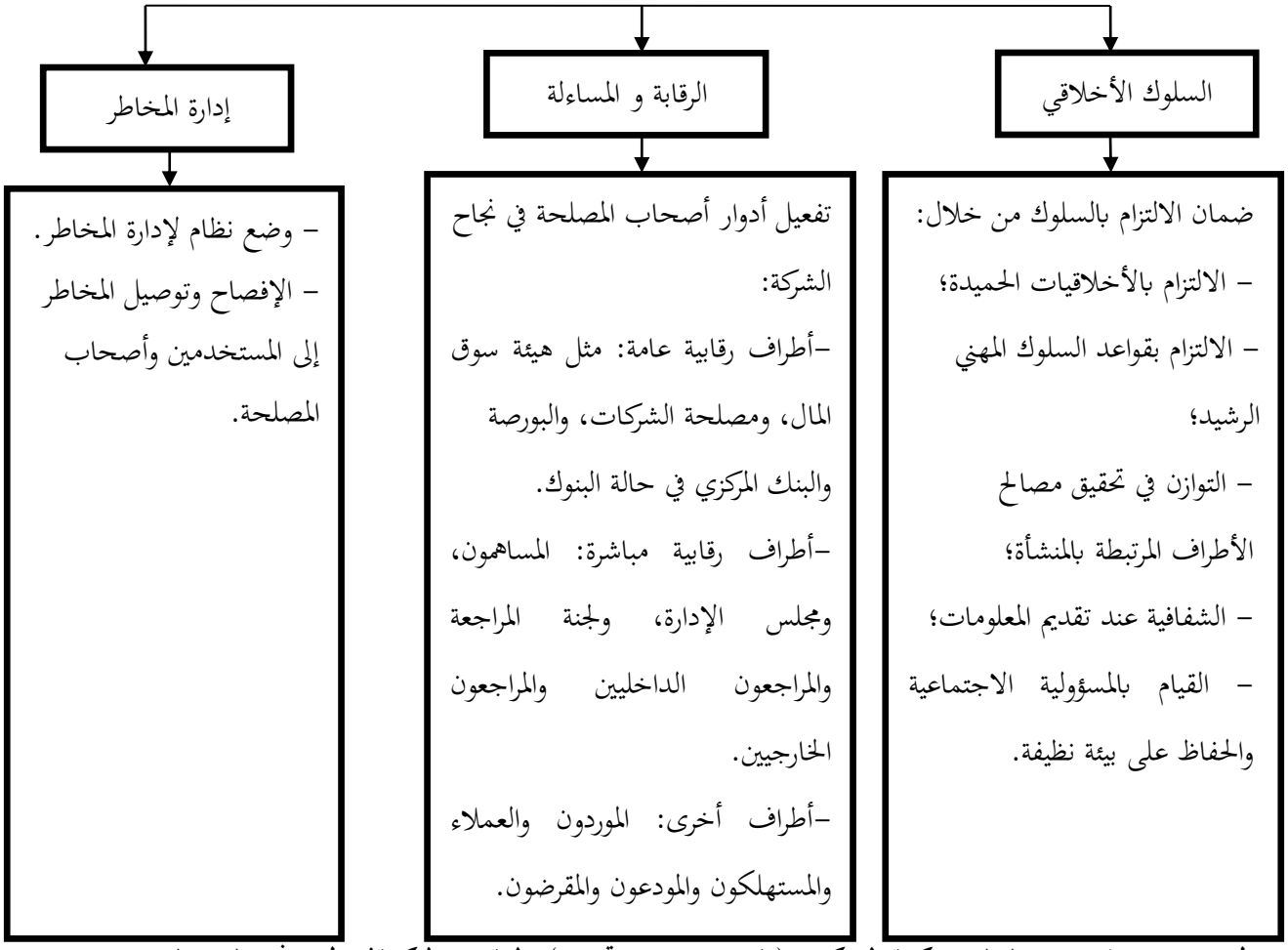
المطلب الثاني : ركائز ومحددات حوكمة الشركات

من خلال المفاهيم المقدمة لحوكمة الشركات، نستنتج أن هذا المفهوم يرتبط بشكل أساسي بسلوكيات الأطراف ذات العلاقة بالشركة وبالتالي هناك مجموعة من الركائز والمحددات التي يجب أن تتوافر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم.

أولا: ركائز حوكمة الشركات

يتضح مما سبق أن حوكمة الشركات تقوم على ثلاث ركائز وهي: السلوك الأخلاقي، الرقابة والمساءلة وإدارة المخاطر، ويمكن تلخيصها في الشكل التالي:

شكل رقم (1-1): ركائز حوكمة الشركات



المصدر: حماد طارق عبد العال، **حوكمة الشركات (مفاهيم، مبادئ، تجارب) تطبيقات الحوكمةفي المصارف**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص47.

ثانيا: محددات حوكمة الشركات

لكي تتمكن الشركات والدول من الاستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات، يجب أن تتوافر مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة، وفي حالة عدم توافر تلك المحددات فإن تطبيق هذا المفهوم والحصول على مزاياه يعد أمرا مشكوكا فيه، وتشمل هذه المحددات مجموعتين:

1– المحددات الخارجية

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، ويشمل القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي الذي تعمل من خلاله الشركات والتي قد تختلف من دولة إلى أخرى وهي عبارة عن:[1]

[1] – عبد الرزاق حميدي، وآخرون، **تعزيز الحوكمة في المصارف الجزائرية واقع وأفاق**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي19– 20نوفمبر 2013، ص76.

أ- القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين سوق المال والشركات والقوانين المتعلقة بالإفلاس وأيضا القوانين التي تنظيم المنافسة والتي تعمل على منع الاحتكار؛

ب- وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة الدولية؛

ج- كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات وذلك عن طريق أحكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها وأيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام الشركات؛

د- دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة وتتمثل هذه المؤسسات غير الحكومية في جمعيات المحاسبين والمراجعين ونقابات المحامين بالإضافة إلى التصنيف الائتماني، والاستشارات المالية، وترجع أهمية هذه المحددات إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، وإلى تقليل التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

2- المحددات الداخلية

تشمل القواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركات وتتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركات، وتوزيع مناسب للمسؤوليات والسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة والإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، وذلك بالشكل الذى لا يؤدي إلى وجود تعارض في المصالح بين هذه الأطراف، بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل.

المطلب الثالث: آليات حوكمة الشركات

يتم تطبيق حوكمة الشركات من خلال مجموعتين من الآليات صنفت على النحو التالي:

أولا: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

هي مجموعة من الطرق والإجراءات الداخلية التي يمكن اتخاذها من أجل تحقيق أهداف الشركة ويمكن تصنيفها كما يلي:[1]

[1]- كلثوم بوهنة، وآخرون، **الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري بالمؤسسات العمومية**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف،يومي 19- 20نوفمبر 2013، ص312.

1- مجلس الإدارة

يعتبر مجلس الإدارة أهم وأحسن آلية داخلية للحوكمة من خلال الوظائف والمسؤوليات المخولة إليه، والتي تم ذكرها سلفا في مبادئ الحوكمة، ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بمختلف وظائفه ومسؤولياته يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان أهمها:

أ- لجنة التدقيق

والتي عرفت من قبل اللجنة الكندية للمحاسبين القانونيين بأنها لجنة مكونة من مجلس إدارة الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المراجع الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق معه، وكذلك مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكد من فعاليته، والتأكد من تطبيق قواعد حوكمة الشركات في الشركة.

ب- لجنة المكافآت

توصي أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذين، وفي مجال الشركات العمومية فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE تأكيدا على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية.

ج- لجنة التعيينات

يجب أن يتم تعيين مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع مهارات والخبرات المحددة من الشركة.

2- التدقيق الداخلي

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ أنها تعزز هذه العملية وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مسائلة الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية والعدالة، وتحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي، فقد أكدت لجنة كادبيري على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير، ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتسند إلى تشريع خاص بها.[1]

[1] – ليلى ريمة هيدوب، **المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات(دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في للآبارENTP)**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص27.

ثانيا: الآليات الخارجية

وتتمثل في الرقبات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى من أجل تطبيق قواعد الحوكمة، ومن أمثلة هذه الآليات ما يلي:

1- منافسة سوق المنتجات (سوق الخدمات)وسوق العمل الإداري

تعد منافسة سوق المنتجات أو الخدمات أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات ويؤكد على هذه الأهمية كل من Gregorio Impavide & David Hess، وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح فإنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة وبالتالي تتعرض للإفلاس، إذن إن منافسة سوق المنتجات تهذب سلوك الإدارة وخاصة إذا كانت سوق فعالة للعمل الإداري Labor Market للإدارة العليا.[1]

2- الاندماجات والاكتسابات

تعتبر الاندماجات والاكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات، وهناك العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن الإكتسابات آلية مهمة من آليات الحوكمة في الولايات المتحدة الأمريكية، وبدون هذه الآلية لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، وغالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتساب أو الاندماج.[2]

3- التدقيق الخارجي

تؤدي عملية المراجعة الخارجية دورا هاما في تحسين نوعية الكشوفات المالية، حيث أنها تعتبر حجر الزاوية للحوكمة الجيدة للمؤسسات المملوكة للدولة وذلك باعتبار أن المراجع الخارجي يسهر على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرس الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام، وعليه فالمراجعة الخارجية تعزز دور المؤسسة في الإشراف وهي تفيد أيضا في الكشف عن مختلف أشكال الفساد المالي والإداري.

[1] – كلثوم بوهنة، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 313.

[2] – ليلى ريمة هيدوب، **مرجع سبق ذكره**، ص28.

4- القوانين والتشريعات

لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، لكن إذا كانت القوانين عكس ذلك (أي عدم وجود فراغ قانوني) فإن ذلك سيساعد على تقوية دور لجنة المراجعة على عملية إعداد التقارير المالية وتحديد وإيجاد طرق فعالة من أجل الاتصال بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة، وبالتالي الحد بشكل كبير من الفساد المالي والإداري.[1]

المبحث الثالث: الإطار العام لتطبيق حوكمة الشركات في ظل جهود المنظمات الدولية وتجارب بعض الدول.

بعد التعرف في المبحثين السابقين على مختلف مفاهيم حوكمة الشركات والضوابط التي تحكمها من مبادئ وآليات ومحددات، سنحاول في هذا المبحث إلقاء الضوء على إطارها المؤسسي ومختلف جهود المنظمات الدولية في وضع قواعد حوكمة الشركات بالإضافة إلى مختلف تطبيقاتها.

المطلب الأول: الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات

حتى يكون لضوابط حوكمة الشركات أثر ملموس على اقتصاديات الدول وخاصة النامية منها لابد من توفر مجموعة من التشريعات التي نوردها فيما يلي:

أولا: قانون العقود وحقوق الملكية والعلاقات السليمة مع أصحاب المصالح

1- قانون العقود وحقوق الملكية

وهو أحد التشريعات الأساسية والأكثر أهمية لإنشاء اقتصاد ديمقراطي قائم على أساس السوق ووضع إجراءات عمل حوكمة الشركات هو نظام حقوق الملكية، الذي ينشئ حقوق الملكية الخاصة ويضع معايير بسيطة وواضحة تحدد على وجه الدقة من يملك ماذا؟ وكيف يمكن تجميع أو تبادل هذه الحقوق (عن طريق العمليات التجارية مثلا)، ومعايير لتسجيل المعلومات مثل الملاك القانونيين للعقار، وما إذا كان العقار مستخدما لضمان القرض ....الخ بطريقة مرتبة زمنيا وذات تكلفة معقولة، أي قاعدة بيانات متكاملة ويمكن وصول الجمهور إليها

[1] – سيهام شباب، وآخرون، **متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في الإصلاح الميزاني بالجزائر**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل اداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي19- 20نوفمبر 2013، ص397.

كما لا يمكن إجراء العمليات التجارية وغيرها ما لم يكن هناك تشريع ولوائح تضمن سلامة العقود ونفاذها، كما أنه من الأمور الأساسية أن تعمل هذه التشريعات على حماية الموردين والدائنين وأصحاب الأعمال وغيرهم.[1]

2- العلاقات السليمة مع أصحاب المصالح

بمنتهى الاختصار فإن المنِشأة التي تتعامل بوضوح مع أصحاب المصالح وتضمهم معها في جلسات التخطيط الاستراتيجي طويل الأجل تقلل إلى أدنى حد من مخاطر استخدام أصحاب المصالح لقوتهم في انتزاع الموارد من الشركة عن طريق تقاضيهم لمبالغ باهظة مقابل بعض المدخلات المتخصصة، كذلك يمكن للعلاقات الصحيحة السليمة بين المنشأة وأصحاب المصالح أن تعمل على زيادة الحصة السوقية للشركة والعاملين، والخلاصة أن التوجه نحو الاهتمام بأصحاب المصالح وتعظيم الأرباح يمضيان معا في الاتجاه نفسه والاستراتيجيات الناجحة للشركات إنما تقوم على أساس هذه الأهداف المزدوجة.[2]

ثانيا: إجراءات خصخصة، النظم ضريبية والنظام القضائي.

1- إجراءات خصخصة تتسم بالعدالة و الشفافية

حيث يجب وجود قواعد وإجراءات واضحة المعالم ودقيقة وشفافة تنص على كيفية و توقيت وإجراء خصخصة الشركات يعتبر أمرا أساسيا ومن الممكن أن تؤدي نظم الخصخصة السيئة إلى تخريب الاقتصاد والتأثير سلبا على بيئة ومحيط الأعمال .[3]

2- نظم ضريبة واضحة ومحاسبية شفافة

حيث ينبغي إصلاح النظم الضريبية حيت تتميز بالوضوح والبساطة والدقة، وفي هذا الصدد فان تعدد الإجراءات الخاصة بالتقارير المالية يسمح للمسئولين بممارسة قدر كبير من الاختبار الشخصي، ولذا يجب إلغاؤه كما أن قوانين ولوائح الضرائب ينبغي أيضا أن تتطلب قدرا كافيا من الإفصاح عن البيانات المالية ويجب تنفيذها بفاعلية وبأوقات محددة.[4]

[1] -كوتشا كاثرين، وآخرون، ترجمة سمير كريم، **حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرون**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، الطبعة الثالثة، 2003، ص14.

[2] - درويش عدنان بن حيدرة، **مرجع سبق ذكر**، ص61.

[3] - نفس المرجع، ص65.

[4] - عبد الصمد عمر علي، **مرجع سبق ذكره**، ص22.

3- وجود نظام قضائي مستقل يعمل بشكل جيد

يعتبر النظام القضائي الذي يعمل بشكل جيد واحدا من أهم المؤسسات في الاقتصاد الديمقراطي القائم على أساس السوق، ولا يمكن لأي من الإجراءات الضرورية التي تم وصفها فيما سبق أو سيتم وصفها فيما يلي يمكن أن تحقق أي أثر ما لم يكن هناك نظام قضائي سليم يسهر عل تنفيذ القوانين باستمرار وبكفاءة وعدالة وفي هذا الصدد فإن الآليات المذكورة فيما يلي يمكن تساعد على تقوية دعم الطاقات الإدارية الأساسية والقدرة على التنفيذ:[1]

أ- اختيار هيئة الموظفين من بين العاملين ذوي المؤهلات الجيدة؛

ب- تقديم وترقية الموظفين بناء على معايير مهنية قابلة للاختيار(بناء على اختيارات موحدة)؛

ج- تقديم تدريب مهني للعاملين على أساس أحدث تكنولوجيا؛

د- دفع مرتبات مناسبة حتى يمكن جذب الأفراد المهنيين المؤهلين الأكفاء ولمنع تقاضي الرشاوي؛

هـ- تقديم فرص لتثبيت الموظفين بناءا على الأداء وليس على أساس الانتخابات الدورية.

ويمكن أيضا تدعيم الهيئة القضائية عن طريق توفير الموارد المالية والفنية اللازمة لإدارة العملية القانونية بسرعة وكفاءة.

ثالثا: إصلاح الإدارات والأجهزة الحكومية و إنشاء آليات للمشاركة.

1- إصلاح الإدارات والأجهزة الحكومية

من الضروري إصلاح الإدارات والأجهزة الحكومية التي أصبحت دون الكفاءة المطلوبة مفرطة، ويمكن أن يتم ذلك عن طريق التنسيق بين إجراءات العمل الداخلي في تلك الأجهزة مع تبسيطها وتقييم أداء هذه الأجهزة بانتظام طبقا لمعايير واضحة ومحددة تماما، وتنفيذ إجراءات لتحسين الأداء فورا وبشكل شامل في الجهات التي تحتاج إليه، وعلى سبيل المثال فعندما يتم احتجاز السلع المصدرة والمستوردة لفترات طويلة في الموانئ المملوكة للحوكمة، عن طريق السلطات الجمركية، ترتفع التكلفة على القائمين بتلك الأعمال وتنخفض القدرة التنافسية لتلك السلع، وفضلا عن هذا يزداد الإغراء لطلب ودفع الرشاوى للإسراع بالإجراءات.[2]

[1] - نبيل حمادي، **التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات (دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة)**، مذكرة ماجستير في المالية والمحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2007-2008، ص16.

[2] - كوتشا كاثرين، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص21.

2- إنشاء آليات حوكمة الشركات

إن إنشاء الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات يتطلب إصلاح الكثير من القوانين واللوائح الموجودة ووضع قوانين ولوائح جديدة على خلق ملعب ممهد، فإنه يجب أن تكون لدى المواطنين الفرصة للمشاركة في تشكيل هذا الإطار، ومن الأمور الأساسية إنشاء آليات للمشاركة في عملية وضع السياسات على أساس يومي.[1]

رابعا: قطاع مصرفي جيد التنظيم .

يعتبر وجود نظام مصرفي صحيح وسليم أحد الركائز الأساسية المدعمة لسلامة عمل سوق الأوراق المالية وقطاع المؤسسات، ويوفر هذا القطاع رأس المال اللازم والسيولة لعمليات المؤسسات، لذا تلعب الحوكمة الجيدة دورا هاما في النظام المصرفي بصفة خاصة في الدول النامية، وفضلا عن هذا فإن تحرير الأسواق المالية قد أدى إلى تعرض البنوك لقدر أكبر من التذبذبات وإلى مخاطر ائتمانية جديدة، بالإضافة إلى وجود شروط ومتطلبات رشيدة وممارسات فعالة للإشراف المصرفي وقد قام بنك التسوية الدولي بتقديم مجموعة من المعايير والممارسات التي يمكن تعديلها وفقا للنظم القومية المختلفة، حيث يقدم الإطار المقترح الجديد لكفاية رأس المال قدرا أكبر من الأساليب القياسية، ذات مرونة أكبر لتقييم مدى كفاية رأس المال والمخاطر، وذلك حتى يتم التوفيق بين المتطلبات القانونية والتنظيمية لرأس المال والمخاطر التي يتعرض لها، ويقوم هذا الإطار على أساس ثلاث ركائز وهي كالتالي:

1- الحد الأدنى لرأس المال المطلوب

توفر الركيزة الأولى الخاصة بمتطلبات الحد الأدنى لرأس المال البنوك والمشرفين على البنوك نطاقا من الأدوات التي تهيئ لهم دقة تقييم الأنواع المختلفة من المخاطر، بحيث يكون لدى البنك قدر كاف من رأس المال لتغطية هذه المخاطر.[2]

2- الاستعراض الإشرافي لعمليات التقييم الداخلي للشركات ومدى كفاية رأس مالها

لا يعتبر تحديد درجة الدقة في تقدير متطلبات رأس المال مفيدا إلا إذا تم الالتزام بتلك المتطلبات ومن أجل هذا يكون لدى كل بنك مجموعة من السياسات والإجراءات لضمان الكفاية المطلوبة من رأس المال على وجه الخصوص، وسلامة إدارة البنك بصفة عامة ويعتمد ذلك على عاملين هما:[3]

[1] – درويش عدنان بن حيدرة، **مرجع سبق ذكره**، ص68.

[2] – عمر علي عبد الصمد، **مرجع سبق ذكره**، ص24.

[3] – حمادي نبيل، **مرجع سبق ذكره**، ص18.

أ– العامل الأول: هو الحوكمة الفعالة لدى المقترضين والذين غالبا ما يكونون من بين مؤسسات الأعمال، وهنا يحتاج البنك إلى معلومات عن ظروف المؤسسة حتى يتمكن من تقييم المخاطر بطريقة سليمة، ويتطلب هذا أن تكون لدى المؤسسة دفاتر قانونية موثقة يجري تدقيقها بعناية ويتاح للبنك الاطلاع عليها، وبمعنى آخر فإن المؤسسات تحتاج إلى وجود نظام جيد لحوكمتها، والبنوك التي تقوم بإقراض المؤسسات تحت مظاهر خادعة مزيفة أو تقدم قروض إلى المؤسسات التي تمارس الغش والتزوير سوف تعاني إلى حد كبير عندما تتعثر المؤسسة في سداد التزامها (ومثال ذلك ما حدث مؤخرا للبنوك التي قدمت قروضا إلى شركة أنرون)، ولهذا يتزايد اشتراك البنوك لضرورة وجود ممارسات سليمة لحوكمة الشركات قبل تقديم الائتمان، وبصفة عامة يجب على البنك إدارة الأنشطة و التعاملات مع المؤسسات بطريقة آمنة وسليمة ووفقا للقوانين السارية بما يحمي مصالح المودعين.

ب– العامل الثاني: ترتكز فائدة العمليات الداخلية في البنك أيضا على آليات الإشراف الفعالة التي تضمن الالتزام بمتطلبات وشروط الإقراض.

وتهدف هذه الركيزة إلى عملية الاستعراض الإشرافي حيث يقوم المشرفون على العملية بالاعتماد على مجموعة من المعايير كي يحددوا مدى قدرة هذه الإجراءات على تقدير كفاية الاحتياجات الرأسمالية بالنسبة إلى التقييم الدقيق للمخاطر، وعلاوة على هذه المعايير الجديدة فقد قامت لجنة بازل للإشراف المصرفي بوضع مشروع شامل تحت عنوان "المبادئ الأساسية للإشراف المصرفي" حيث تشرح فيه طريقة وضع هذه المبادئ الأساسية، وكيفية تنفيذها وتقييمها للبنك.

3– الاستخدام الفعال للإفصاح

هذه الركيزة الثالثة للإطار الجديد تساند وتدعم الركيزتين السابقتين عن طريق تقوية ودعم متطلبات الإفصاح ومن ثم تعزيز انضباط السوق، والطريقة الوحيدة التي يمكن بها للمشتركين في السوق تقييم مدى سلامة تعاملاتهم مع البنوك هي إمكانية حصولهم على صورة تقييم البنك للمخاطر ووضع كفاية رأس المال بشكل منتظم، ويعمل الإفصاح المنتظم عن هذه المعلومات على انضباط البنوك نظرا لأن المشاركين في السوق سيجتمعون حول البنوك ذات الممارسات السليمة والتي تتمتع بالسلامة المالية، ومن الممكن أيضا أن يؤدي الإفصاح عن تقييمات البنوك للمخاطرة إلى تحسين حوكمة الشركات، حيث يمكن للمساهمين من استخدام هذه المعلومات للضغط على الإدارة لإجراء التغييرات، أو لمعاقبة الإدارة عن طريق تحويل رؤوس أموالهم إلى مكان آخر.[1]

[1] – عمر علي عبد الصمد، **مرجع سبق ذكره**، ص25.

المطلب الثاني: جهود المنظمات الدولية في وضع قواعد حوكمة الشركات

هناك ثلاث منظمات دولية بذلت جهود ملموسة في وضع قواعد حوكمة الشركات هي: البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وتعتبر المعايير والقواعد التي وضعتها هذه المنظمات الأساس الذي تتبناه معظم الدول عند وضع قواعد الحوكمة الخاصة بها.

أولا: جهود البنك الدولي في وضع قواعد حوكمة الشركات

على الرغم من أن البنك الدولي كان يشجع دائما الدول النامية على تبني أفضل الممارسات الدولية والقيام بالإصلاحات القانونية والتشريعية، إلا أنه في مجال وضع معايير حوكمة الشركات أو تحديد قواعد، ذلك لأنه يعطي الدعم المناسب على المستويات المحلية والإقليمية والعالمية كما يلي:[1]

1- على المستوى المحلي

حيث قام البنك الدولي على المستوى المحلي بتدعيم مجموعة من التقويمات التي تقوم بها الدولة بنفسها لنفسها والتي تحدد على أساسها مواطن القوة والضعف فيها، والتي تختص بحوكمة وإدارة الشركات مما يساعد تلك الدول على ترتيب أولويتها.

والهدف من هذا التقويم دعم الإصلاح التشريعي وفي الوقت ذاته تبني الأعمال التطوعية للقطاع الخاص، وهو الأمر الذي يتفق مع إطار البنك الدولي العام للتنمية الشاملة الذي يؤكد على الإدارة الجيدة للشركات كعامل أساسي في التنمية، وهو يدعو أيضا إلى اشتراك الأطراف المعنية في وضع وتنفيذ استراتيجية شاملة للإصلاح.

2- على المستوى الإقليمي

اشترك البنك الدولي على المستوى الإقليمي مع بعض الوكالات الدولية الأخرى في رعاية مجموعة من حلقات النقاش التي تخاطب المسئولين الحكوميين والمشرعين والمنظمين والشركات المحلية والأجنبية والمستثمرين، ووكالات التصنيف للمساعدة على الوصول لرأي يتفق عليه بالإجماع بخصوص إصلاح.

3- على المستوى العالمي

عمل البنك الدولي على المستوى العالمي مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على توسيع دائرة قواعد إدارة الشركات خارج نطاق دول المنظمة، وقد وقع البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مذكرة تفاهم في 21 يونيو 1999 وذلك لرعاية المنتدى الدولي لقواعد حوكمة وإدارة الشركات، وكان الهدف الرئيسي للمنتدى هو مساعدة الدول ذات الدخول المنخفضة والمتوسطة على تحسين المعايير التي تستخدمها لإدارة الشركات بتبني روح

[1] – آل غزوي حسين عبد الجليل، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية (دراسة اختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة (التحليل المالي)، الأكاديمية العربية بالدنمارك، 2010، ص ص33-35.

المغامرة في مجال الأعمال والمساءلة وتشجيع العدل وتحمل المسؤولية.

وقد توصل البنك بعد المشاورات مع المنظمات الأخرى إلى وضع نموذج لتقويم نظم حوكمة إدارة الشركات في الدول النامية والذي سمي بنظام (ROSC)، وقد صمم هذا النموذج بحيث يتيح فرصة تقويم نقاط القوة والضعف في مختلف الأسواق، وهذا التقويم سوف يسهم في التقرير الذي يعده البنك الدولي وصندوق النقد الدولي على الالتزام بمعايير وقواعد (ROSC)، والذي يلخص المدى الذي وصلت إليه الدول في الالتزام ببعض المعايير المعترف بها دوليا كما أكد البنك الدولي على أهمية أن تتضمن قواعد وأسس إدارة الشركات مجموعة من المكونات الأساسية التي تضمنها نموذج والتي يمكن تلخصها كما يلي:[1]

أ- الإعسار وحقوق الدائنين

في محاولة لتحسين استقرار النظام المالي العالمي بعد أزمة جنوب شرق آسيا قاد البنك الدولي مبادرة لتحديد الأسس والخطوط الإرشادية للوصول إلى نظم فعالة للإعسار ودعم الحقوق الخاصة بالعلاقة بين الدائنين والمدينين في الأسواق الناشئة.

ب- الشفافية في نظم المحاسبية والتدقيق

من أجل الحصول على قوائم مالية للشركة تكون شفافة وتقدم في وقتها ويعتمد عليها كجزء من التقارير الخاصة بمبادرة الالتزام بمعايير وقواعد (ROSC) يقوم البنك الدولي بمراجعة مدى الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق في عدد من الدول، ويهدف هذا العمل إلى وضع أساس لمقارنة الأساليب المتبعة في الدول موضع البحث، والتي سيتم مراجعتها على أساس المعايير المحلية والدولية والتي ستؤدي بدورها إلى تسهيل عمليات المقارنة بين الشركات داخل الدولة وتصميم البرامج لدعم طريقة تقديم التقارير المالية للشركات، ولكي نكون أكثر تحديدا فإن الهدف من هذه المراجعة هو تقييم القدرة على مقارنة معايير المحاسبة والتدقيق المحلية مع معايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) بالترتيب والدرجة التي تلتزم بها الشركات بمعايير المحاسبة والمراجعة الموضوعة في كل دولة.

والأكثر من ذلك فإن مؤسسة التمويل الدولية (IFC) وهي فرع في مجموعة البنك الدولي تشجع أيضا على قواعد حوكمة وإدارة أفضل للشركات، وذلك باشتراط أن تقوم الشركات المستثمرة في الدولة موضع البحث بممارسة قواعد سليمة لإدارة الشركات وبتصميم نظم داخلية مناسبة للرقابة وتقديم التقارير، وهذا ما ينطبق على وجه الخصوص على البورصة وأسواق الأسهم والسندات الناشئة.

ثانيا: جهود صندوق النقد الدولي في وضع قواعد حوكمة الشركات

بالإضافة إلى مساهمة صندوق النقد الدولي في مبادرة البنك الدولي للالتزام بمعايير وقواعد (ROSC) فقد وضع الصندوق قواعد الممارسات الجيدة الخاصة بشفافية السياسات المالية والنقدية الحكومية، وذلك بإصدار قانون

[1] - نفس المرجع السابق، ص35.

السياسات المالية وقانون الممارسات الجيدة، كما يلي:[1]

1- قانون السياسات المالية

يشجع صندوق النقد الدولي الدول الأعضاء على تطبيق المدونة القانونية للممارسات الجيدة الخاصة بالشفافية المالية، وهذه المدونة القانونية تؤكد على ضرورة توضيح مسؤوليات الحكومة وكيفية إعداد الميزانية وتنفيذها، كما يجب على الحكومة توفير المعلومات الخاصة بأنشطة الحكومية للمواطنين، كما يجب أن تتبع المعلومات المالية بمعايير الجودة المتفق عليها وأن تخضع لنظام تأكيد النزاهة، وتذكر المدونة كذلك بالأسس والوسائل التي تعتمدها الحكومة من أجل تحقيق أهدافها، و فيما يلي الموضوعات الأربعة الأساسية التي تؤكد عليها المدونة:

أ- وضوح الأدوار والمسئوليات

ويتم ذلك من خلال:

- التمييز بين القطاع الحكومي والهيئات التابعة له في القطاع العام وسائر قطاعات الاقتصاد، ويجب أن تكون أدوار السياسة والإدارة في القطاع العام واضحة ويفصح عنها علانية؛
- ضرورة وجود إطار قانوني وإداري واضح للإدارة المالية في مؤسسات القطاع العام.

ب- توافر المعلومات للجماهير

يجب أن توفر المعلومات الكاملة للمواطنين حول الأنشطة المالية الحكومية الماضية والحالية والمتوقعة، مع الالتزام بنشر هذه المعلومات في وقتها المحدد.

ج- إعداد الميزانيات وتنفيذها وتقديم التقارير عنها بطريقة واضحة

وذلك من خلال:

- يجب أن تحدد وثائق الميزانية أهداف السياسة المالية وأسس إعداد الميزانية، بالإضافة إلى المخاطر المالية الأساسية التي يمكن تحديدها؛
- يجب تقديم المعلومات الخاصة بالميزانية بطريقة تسهل تحليل السياسات وتشجع المساءلة؛
- الإجراءات الخاصة بتنفيذ ومتابعة المصروفات المتفق عليها، وكذا جميع الإيرادات يجب أن تكون محددة بكل وضوح؛
- يجب تقديم تقارير مالية دورية للهيئة التشريعية والمواطنين.

د- تأكيد النزاهة

وذلك من خلال:

- توافق البيانات المالية مع معايير جودة البيانات المتفق عليها؛
- المعلومات المالية يجب أن تخضع للفحص المستقل.

[1] - لطفي أمين السيد أحمد، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص753-755.

2- قانون الممارسات الجيدة حول شفافية السياسات المالية والنقدية

قام صندوق النقد الدولي بإعداد قانون الممارسات الجيدة الخاصة بشفافية السياسات النقدية والمالية وقد تم إضافة إجراءات الشفافية إلى مدونة السياسات المالية على أساسين: أولهما أن السياسات النقدية والمالية من الممكن أن تصبح أكثر فعالية إذا ما عرف المواطنون أهداف السياسة وأدواتها وإذا ما ألزمت الحكومة نفسها بها، وثانيهما أن مبادئ الإدارة الجيدة تدعو لأن تكون البنوك المركزية والهيئات المالية خاضعة للمساءلة خاصة عندما تعطى السلطات النقدية والمالية درجة عالية من الاستقلالية.

ثالثا: جهود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) في وضع قواعد حوكمة وإدارة الشركات

تهدف أسس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى مساعدة حكومات الدول الأعضاء وغير الأعضاء فيها في جهودها لتقويم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتشريعي لإدارة الشركات فيها، وهي تقدم أيضا المشورة والاقتراحات للبورصة والمستثمرين والشركات والأطراف الأخرى التي تشترك في عملية وضع القواعد والمبادئ الجيدة لإدارة الشركات، وقد قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بوضع أسسها على أساس مختلف وجهات النظر من مختلف الدول المتقدمة ولهذا فهي تمثل اجتماعا أساسيا حول شروط إدارة الشركات وتشرح القواعد المعمول بها بدلا من أن تقترح تغيرات جذرية، ولهذا فإن هذه المبادئ تعتبر نقطة بداية جيدة لاختيار إطار عمل سليم في الدول الناشئة وهذه المبادئ تركز بشكل أساسي على الشركات التي تتداول أسهمها في البورصة إلا أنها تعتبر مفيدة إلى الحد الذي يمكن تطبيقها فيه وتتمثل هذه المبادئ في توافر إطار فعال وحقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة لهم،[1] حقوق أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية وأخيرا مسؤوليات مجلس الإدارة، والتي تم عرضها بالتفصيل في المبحث الأول من هذا الفصل.

المطلب الثالث: نماذج بعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات

أدى الاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات إلى قيام العديد من دول العالم بإصدار مجموعة من المبادئ والقواعد الخاصة بحوكمة الشركات، وذلك من خلال المؤسسات الرسمية وغير الرسمية للدولة، وعملت هذه المؤسسات والهيئات على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الدولة، ولقد كان البريطانيين أول من قام بتطبيق هذا المفهوم على سوق الأوراق المالية بلندن، ثم حذت دول أخرى حذوا بريطانيا في ذلك، ونظرا للاختلافات الاقتصادية والسياسية والثقافية للدول سوف نتناول تجارب بعض الدول التي تطبق حوكمة الشركات

[1] – نفس المرجع السابق، ص755.

أولا: التجربة البريطانية

نشأ وتطور مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة بحيث أصبح جزءا من المفهوم السائد داخل الشركات سوآءا كانت مدرجة أو غير مدرجة في سوق الأوراق المالية، وقد أدت المشاكل المالية المترتبة على قيام بعض الشركات بإخفاء بيانات ومعلومات مالية في الحسابات والقوائم المالية المقدمة للمساهمين والتي انتشرت في فترة التسعينات، إلى قيام كل من بورصة الأوراق المالية ومجلس التقارير المالية وجهات محاسبية أخرى، بدراسة كيفية استعادة الثقة مرة أخرى في التقارير المالية التي تصدرها الشركات، وكانت الخطوة الأولى لمجمع الأعمال بالمملكة المتحدة يعتمد على حوار جدي ومفتوح عن موضوع حوكمة الشركات، وقد نتج عن ذلك تقرير كادبيري سنة 1992، والذي يعتبر حتى الآن من أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة بل والعالم كله، ويضم هذا التقرير 19 بندا وهي عبارة عن توجيهات الممارسات السليمة لمفهوم حوكمة الشركات،[1] وفي أكتوبر عام 1993 ظهر تقرير روتمان الذي أوصى أن تقدم الشركات المدرجة في البورصة ضمن تقريرها عرضا عن نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة للمحافظة على أصولها، ويلي هذا التقرير سنة 1995 تقرير آخر عرف بتقرير جرينبيري الذي اهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس إدارة الشركات، وأوصى التقرير بضرورة إنشاء لجنة المكافآت، وتكون من ضمن مسؤولياتها مراجعة وتقييم اللوائح والأسس التي يتم على أساسها تحديد حجم المكافآت على أن تتناسب قيمتها مع الأداء الخاص بالأعضاء، وفي سنة 1998 ظهر ما يعرف بالكود الموحد الذي اشتمل على جميع التوصيات التي تضمنتها التقارير السابقة، وأصبحت هذه الوثيقة من ضمن متطلبات القيد في بورصة لندن للأوراق المالية، هذا وقد تم تعديل هذه الوثيقة سنة 2003 لتضم أفضل الممارسات لحوكمة الشركات، وفي ضوء الانهيارات المالية التي حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2002.[2]

ثانيا: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

يتشابه اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية لمفهوم حوكمة الشركات مع اهتمام المملكة المتحدة، وذلك نظرا لتشابه اقتصاد الدولتين وارتباط العديد من الشركات بالبلدين فيما بينهما، حيث أدى تطور سوق المال ووجود هيئات رقابية فعالة تعمل على مراقبته وتشرف على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات التي تعمل به، بالإضافة إلى التطور الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة، الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بمفهوم الحوكمة والتزام الشركات بتطبيق أفضل الممارسات التي تضمن التطبيق السليم للحوكمة، وخاصة المسجلة أسهمها لدى البورصات، ومن الملاحظ أن الاهتمام بهذا المفهوم ظهر بصورة واضحة عند قيام صندوق المعاشات العامة والذي

[1] – مصطفى سليمان محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص92.

[2] – عبد السلام زايدي، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص111.

يعتبر أكبر صندوق للمعاشات في الولايات المتحدة الأمريكية، بتعريف حوكمة الشركات وإلقاء الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين، وقام الصندوق بإصدار مجموعة من المبادئ والخطوط الارشادية الجوهرية لتطبيق الحوكمة وهي كالتالي:[1]

1- يجب على أعضاء مجلس الإدارة المستقلين عقد اجتماع مرة واحدة على الأقل سنويا دون حضور أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين؛

2- عندما يعمل رئيس مجلس الإدارة في الشركة كتنفيذي فإن المجلس يجب أن يعين رسميا أو بشكل غير رسمي عضوا مستقلا يعمل بصفة أساسية لتنسيق عمل الأعضاء المستقلين؛

3- يجب أن تكون لجان المجلس مكونة كليا من أعضاء مجلس الإدارة مستقلين؛

4- يجب أن تكون مكافأة عضو مجلس الإدارة مكونة من النقدية والأسهم مع اعتبار أن الأسهم تمثل جزءا من الأجر الإجمالي؛

5- يجب على مجالس الإدارة إقرار بيانات كتابية تتعلق بمبادئها الخاصة بالمكافأة مع ضرورة إعادة تقييمها بصفة منتظمة؛

6- يجب على مجالس الإدارة وضع معايير للأداء الخاص بها ومراجعة الأداء الذي لا يتناسب مع تلك المعايير بصفة دورية؛

7- يجب أن يكون لدى أعضاء مجلس الإدارة المستقلين حرية الوصول إلى المستشارين المستقلين لتقييم أداء المسؤول التنفيذي وأجره.

ثالثا: تجربة فرنسا

توجد عوامل عديدة جعلت أطراف السوق أكثر اهتماما بقواعد الحوكمة وإدارة الشركة في فرنسا، ومن أبرز تلك العوامل هي زيادة وجود المساهمين الأجانب وظهور مفهوم صناديق المعاشات في فرنسا والرغبة في تحديث سوق المال بباريس، وتولى ذلك أهم منظمتين لأصحاب الأعمال في فرنسا هما المجلس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسيين والجمعية الفرنسية للمنشآت الخاصة واللذان قاما بإنشاء لجنة قواعد إدارة الشركات التي كانت برئاسة فينو vienot رئيس الجمعية العمومية وذلك بصدور تقريره عام 1995، وقد جذب التقرير الكثير من الاهتمام إلا أنه لم يقترح إدخال تغييرات جوهرية على الممارسات الحالية ولذلك تأخر تنفيذ ما توصل إليه من توصيات حيث لم تكن هناك متابعة رسمية على شكل تقييم يبين مدى الالتزام بتلك التوصيات، وتتمثل هذه التوصيات فيما يلي:[2]

1- يجب على كل مجلس أن يضم عددا لا يقل عن عضويين من الأعضاء المستقلين غير التنفيذين؛

[1] – سليمان محمد مصطفى، **مرجع سبق ذكره**، ص92.

[2] – نفس مرجع السابق، ص63.

2- يجب أن يمتلك المديرون عددا معقولا ومناسبا من أسهم شركتهم؛

3- يجب أن يحتوي كل مجلس على لجنة ترشيحات تضم عضوا مستقلا واحدا على الأقل ورئيس مجلس لإدارة الشركة؛

4- يجب أن يكون لكل مجلس لجان مراجعة ومكافآت، وكذلك يجب أن يشير كل مجلس إلى عدد الاجتماعات التي تعقدها كل لجنة سنويا، وأيضا يجب أن تتكون كل لجنة من ثلاثة مديرين على الأقل، وأن يكون أحدهم مستقلا؛

5- يجب على الشركات أن تتجنب احتواء مجالسها على عدد كبير من الأعضاء الذين يعملون في أكثر من خمسة شركات؛

6- على المجالس المشاركة في القرارات ذات الأهمية الاستراتيجية للشركة، وعلى الشركات أن تفصح كل سنة عن كيفية تنظيمها لصنع القرارات.

ولكن كانت المشكلة المتعلقة بتقرير فينو هي أن الالتزام كان متروكا لاختيار الشركات تماما ولم يكن للبورصة أو لأي جهة تنظيمية أخرى متطلبات خاصة بالإفصاح عما إذا كانت الشركة تطبق مبادئ فينو أم لا، وفي عام 1996 قام مجلس الشيوخ بالتحقيق ودراسة قواعد حوكمة الشركات، وترتب على هذه الدراسة صدور تقرير ماريني 1996 الذي اشتمل على مقترحات بإحداث تغيرات قانونية غطت مجموعة من الموضوعات يرتبط بعضها بشؤون حوكمة الشركات.

رابعا: التجربة الجزائرية

بالنسبة للتجربة الجزائرية في مجال الحوكمة، فقد أشار تقرير منظمة الشفافية الدولية الذي صدر في 27 سبتمبر 2007 إلى تراجع الجزائر في الترتيب الدولي إلى مستوى أسوأ، لتحتل في التقرير الجديد الرتبة 99،[1] ويعود ذلك إلى ظروف الفوضى التي يمر بها الاقتصاد الوطني وعدم تبلور خطوط المرحلة الانتقالية وتفشي ظاهرة الفساد المالي والسطو على الأموال العامة في شركات ومؤسسات القطاع العام، كون هذه الشركات تشكل عبئا ثقيلا على الخزينة جراء سوء الأداء وتفشي حالات الفساد المالي والإداري فيها، ما جعلها تستند على الدعم الحكومي[2] وهذا نتيجة لتفاعل واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف طرق التي تهيء تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بغاية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر لذا قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص.

[1] - زايدي عبد السلام، خلف الله كريم، **مرجع سبق ذكره**، ص113.

[2] – هيدوب ليلى ريمة:مرجع سبق ذكره، ص33.

ففي شهر جويلية 2007 انعقد بالجزائر أول ملتقى دولي حول "الحكم الراشد للمؤسسات" وكان هذا فرصة لتلاقي الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسة وإثراء الهدف الجوهري لهذا الملتقى والذي يتمثل في تحسيس المشاركين قصد فهم مصطلح وإشكالية حوكمة الشركات من زاوية الممارسة العلمية، وكذلك تطوير الأداء من خلال التوعية بأهمية حوكمة الشركات في تعزيز التنافسية للشركات الجزائرية والاستفادة من التجارب الدولية، حيث وفي مؤتمر وطني عقد في 11 مارس 2009 ، أعلنت كل من جمعية "كير" CARE واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار قانون حوكمة الشركات جزائري، وقد تم إعداد هذا القانون بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات GCGF ومؤسسة التمويل الدولية IFC، ومن المعروف أن مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE يقوم بدعم جمعية "كير" في رفع درجة الوعي بالقانون، والدفع باتجاه المضي قدما في تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر، وسيتطلب الأمر من الجماعات المحلية أن تقوم باستثمار ذلك في نشر وزيادة الوعي في دوائر القطاعيين العام والخاص وأجهزة الإعلام بفوائد ومزايا حوكمة الشركات في الجزائر على مدى اتساع نطاق قبولها في مجتمع الأعمال وهذا يتطلب إحداث تحول ثقافي، ولمساندة هذه العملية سيقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE بدعم أصحاب المصالح في القطاع العام والخاص مثل دائرة العمل والتفكير الخاصة بالمشروعات CARE بهدف الترويج لحوكمة الشركات وزيادة الوعي، واتباع الدليل الجزائري الخاص بها.[1]

[1] – فاتح غلاب، **تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة (دراسة لبعض المؤسسات الصناعية)**، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011، ص38.

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بحوكمة الشركات يمكن استنتاج ما يلي:

- ظهرت الحاجة إلى حوكمة الشركات كمصطلح جديد وذلك نتيجة فصل الملكية عن الإدارة، وزاد الاهتمام بها بعد سلسلة من الأزمات المالية التي هزت أكبر الشركات الأمريكية، كل هذه الظروف ساهمت في وضع مجموعة من القواعد والمبادئ التي تضمن حقوق أصحاب المصالح والاستغلال الأمثل لموارد الشركة.

- سعي المنظمات الدولية في وضع مجموعة من المبادئ والقواعد الأساسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات بالإضافة إلى مساعدة بعض الدول في تطبيقها.

- إن الحوكمة الجيدة للشركات تفرض عناية خاصة ومسؤولية من إدارة الشركة والمؤسسة نحو المجتمع من حيث عدم التميز في المعاملة والتقيد بمواضيع حقوق الإنسان ومواضيع البيئة.

- ليس هناك نظام واحد لحوكمة الشركات يمكن تطبيقه في كافة دول العالم وعلى كافة المؤسسات، إذ أن ممارسات الحوكمة تتباين وتختلف تبعا للظروف الاقتصادية والسياسية والثقافية لكل دولة، بحيث يمكن لحوكمة الشركات أن تتسم بالمرونة أثناء تطبيقها من دولة إلى أخرى، ومن الملاحظ أن الجزائر تتجه نحو تطبيق حوكمة الشركات من خلال مجموعة من المؤشرات التي تبادر بها وذلك بمساعدة المنظمات الدولية.

تمهيد:

إن انفصال الملكية عن الإدارة على خلاف ما كان عليه سابقا قبل الثورة الصناعية، جعل المالك بعيدا عن واقع الشركة الحقيقي، ما جعله لا يتطلع بشكل كاف لوجهة رأسماله المساهم به في الشركة، هذا ما أدى إلى ضرورة وجود طرف محايد كوساطة بينه وبين الشركة وهي المراجعة الخارجية التي تعتبر كآلية محورية ترتكز عليها الحوكمة وهذا من أجل الحد من المخاطر وارتكاب حالات الغش والفساد، وتقوية العلاقات بين أطراف حوكمة المؤسسات التي تعد من أمور الضرورية لاستمرارية الشركة وقدرتها على تحقيق الأهداف.

وللإلمام أكثر بالمراجعة الخارجية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية.

المبحث الثاني: ضوابط المراجعة الخارجية.

المبحث الثالث: دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ الحوكمة.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

إن ظهور المراجعة الخارجية وتطورها ووصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمرا حتميا، بسبب توسع المؤسسات وتعقد وظائفها وتفرعها؛ الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الأملاك لتسيير المؤسسة من جانب وحاجة أطراف أصحاب المصالح الأخرى لما تمدهم به من أراء ومصادقات حول القوائم المالية من جهة أخرى، وذلك نتيجة اتخاذ القرارات المناسبة، وعلى هذا أردنا أن نبين مختلف التعاريف الخاصة بالمراجعة الخارجية وتبيان تطورها التاريخي وكذا معرفة أهدافها وأهميتها.

المطلب الأول: مراحل تطور المراجعة الخارجية وتعاريفها

يمكن القول أن تبيان التطور التاريخي للمراجعة الخارجية وتحديد مفهومها، ومن ثم تقديم مختلف تعاريف المراجعة الخارجية، يمدها بأساس قوي لتحديد صيغة المراجعة الخارجية.

أولا: مراحل تطور المراجعة الخارجية

مرت عملية المراجعة الخارجية بعدة مراحل قبل أن تصبح بالشكل الذي هي عليه الآن ويمكن تبين هذه المراحل في شكل فترات وهي على النحو التالي:[1]

1- الفترة ما قبل 1500م

يمكن رد جذور التدقيق إلى زمن بعيد، حيث اهتم التدقيق* في هذه المرحلة من الزمن بأن يستمع المدقق إلى الحقائق، وظهر مصطلح Auditor المشتق من أصل الكلمة اللاتينية Audire التي تعني الاستماع، فكانت الحكومات الرومانية في القرون السابقة تلزم الأشخاص بدراسة كيفية صرف أموال المملكة ثم يعرضون تقاريرهم أمام لجنة من المراجعين، فيبدون رأيهم حول كيفية صرف هذه الأموال.

وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية ظهرت الحاجة إلى عملية المراجعة، خاصة بعد انتشار التجارة حيث تم استخدام المراجعين لأول مرة لمراجعة العمليات المسجلة بالدفاتر، وفي سنة 1394م استخدمت حكومة مدينة بيزا المدققين لتدقيق الحسابات الحكومية.

---

[1] – حمادي نبيل، **مرجع سبق ذكره**، ص38.

*التدقيق يعني المراجعة.

وعموما كان الهدف من عملية المراجعة في هذه الفترة هو التأكد من أمانة القائمين على الشؤون المالية وكانت هذه العملية تفصيلية مع عدم وجود نظم للرقابة الداخلية.

2- الفترة من 1500م إلى 1850م

لم تختلف هذه الفترة عن سابقتها من حيث الأهداف رغم التغيرات التالية التي شهدتها:

أ- انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى زيادة الحاجة الماسة للمدققين؛

ب- تبني فكرة النظام المحاسبي وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج التي جاء بها الإيطالي .LUCA PACIOLO وهذا ما أدى إلى ظهور نوع من الرقابة الداخلية على عمليات الشركة، ورغم ذلك استمرت عملية التدقيق تنفذ بصورة تفصيلية.

3- الفترة من 1850م إلى 1905م

هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا خاصة مع ظهور شركات المساهمة الكبيرة، هذا ما أدى إلى الانفصال النهائي بين ملكية أصحاب الشركة والإدارة، حيث إستلم المتخصصون الوظائف الإدارية في شركات المساهمة وظهرت الحاجة من طرف المساهمين وبشكل ملح في المحافظة على أموالهم المستثمرة، هذا كله أدى إلى اللجوء للمراجعة كمهنة خاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته تبيان مدى أمانة القائمين على أموالهم وممتلكاتهم، وكان الهدف الجوهري في نهاية هذه الفترة هو اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر من خلال اكتشاف الأخطاء سواء كانت فنية أو أخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

4- الفترة من 1905م إلى 1960م

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

5- الفترة ما بعد 1960م

تأكد في هذه المرحلة ما يلي:

أ- الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية؛

ب- زيادة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛

ج- زيادة الاهتمام بالأساليب العلمية مثل استخدام الأسلوب الرياضي والتحليل المالي وخرائط التدقيق والعينات الإحصائية وبحوث العمليات.[1]

ثانيا: تعريف المراجعة الخارجية

للمراجعة الخارجية تعاريف شتى نذكر منها:

تعرف المراجعة الخارجية على أنها "عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع تواصل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام".

وتعرف أيضا المراجعة الخارجية على أنها "عملية فحص لمجموعة من المعلومات، تقوم على استقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعة التي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمعاونتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم".[2]

كما تعرف على أنها "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات فحصا فنيا انتقاديا محايد للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتمادا على نظام الرقابة الداخلية".[3]

---

[1] – مُحَمَّد الصحن عبد الفتاح، وآخرون، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2001، ص25.

[2] – سفير مُحَمَّد، وآخرون، **مسؤولية المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المالي**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 5-6 ماي 2013، ص3.

[3] – جمعة أحمد حلمي، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص25.

كما عرفتها الجمعية المحاسبة الأمريكية للمراجعة على أنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".[1]

وعرفتها منظمة العمل الفرنسية المراجعة الخارجية هي "مسعى أو طريقة منهجية منظمة من طرف شخص مهني مستقل يقوم باستعمال مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم مستقل ومعلل، لتقدير مدى مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".[2]

وعلى هذا يمكننا استنتاج تعريف شامل للمراجعة الخارجية وهي "عملية فحص منتظم للمعلومات بواسطة شخص مؤهل فنيا ومستقل عن معدي ومستخدمي المعلومات، بقصد جمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات موثوق فيها وإيصال نتيجة الفحص والتحقق إلى مستخدم المعلومات كما تشمل عملية مراجعة الحسابات الحديثة تقييم القرارات التي تتخذ على ضوء المعلومات المعدة، وفقا لمعايير مهنة مراجعة الحسابات المتعارف عليها دوليا".

استنادا إلى ما تم سرده من التعاريف السابقة نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي:[3]

1- الفحص: وهو عملية فنية تمكن المراجع من التأكد والاطمئنان من صحة وسلامة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من جدية المستندات التي يتم على أساسها التسجيل في الدفاتر المحاسبية.

2- التحقيق: يقصد به التحقق من وجود الأصول وملكيتها والقيم المسجلة في القوائم المالية حتى يتمكن المراجع من التأكد والاطمئنان على صلاحية وعدالة القوائم المالية الختامية، ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد وذلك على ضوء مجموعة من أدلة الإثبات والقرائن والمعايير المهنية المتعارف عليها في مهنة مراجعة الحسابات.

3- التقييم: ويقصد به تقييم الأصول والخصوم التي تتضمنها قائمة المركز المالي في ظل أسس وسياسات وأدلة وقرائن الإثبات الموثوق فيها، حتى يطمئن المراجع على صحة وسلامة عمليات التقييم.

---

[1] – الصبان محمد سمير، وآخرون، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص6.

[2] – طواهر محمد التهامي، وآخرون، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص10.

[3] – محمد فضل مسعد، وآخرون، **دراسة معمقة في تدقيق الحسابات**، دار الكنوز للمعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص18.

4- التقرير: هو بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم لمن يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه وهو ختام عملية التدقيق من خلال الرأي الفني للمدقق.

المطلب الثاني: خصائص وأنواع المراجعة الخارجية

تكمن أنواع وخصائص المراجعة الخارجية فيما يلي:

أولا: خصائص المراجعة الخارجية

على ضوء ما سبق يمكن تحديد خصائص المراجعة الخارجية كما يلي:[1]

1- المراجعة الخارجية عملية هادفة

تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية، والتي أصبحت تتضمن قائمة الدخل وقائمة المركز المالي والتغيرات فيه، وقائمة التدفقات النقدية وقائمة الأرباح المحتجزة بالإضافة إلى الملاحق.

2- المراجعة الخارجية عملية منظمة

يتم ممارسة المراجعة الخارجية وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة، حيث يبدأ المراجع الخارجي بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالمؤسسة، لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص ثم يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد نقاط القوة والضعف فيه، وعلى ضوء هذا التقييم يقوم بوضع برنامج للمراجعة النهائية، ثم يقوم المراجع بعمليات الفحص الميداني وجمع الأدلة التي تؤكد رأيه وتنتهي عملية المراجعة بإعداد التقرير الذي يشمل على رأي المراجع الخارجي في القوائم المالية المعروضة.

3- المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل

لابد على المراجع أن يكون مستقلا عن المؤسسة حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معها وعليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير، وتعتبر الحاجة لاستقلال المراجع الخارجي وليدة مسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية التي يقدمها العميل لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة والكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق القوائم المالية.

[1] – السيد رجب، وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص ص7-8.

4- المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل

يعرف الاتصال بصفة عامة على أنه عملية نقل معينة بين طرفين أو أكثر باستخدام وسيلة اتصال معينة ومعنى هذا أن عملية الاتصال تنطوي على طرفين أحدهما المرسل والآخر المستقبل عن طريق رسالة وقناة اتصال، والمراجعة هنا تستوفي على مقومات الاتصال فالمرسل هو المراجع الخارجي والمستقبل هو مستخدم التقرير أما الرسالة فهي الرأي المهني في قناة الاتصال وهو التقرير.

ثانيا: أنواع المراجعة الخارجية

للمراجعة الخارجية أنواع مختلفة يمكن إيجازها فيما يلي:

1- مراجعة العمليات

عرف المعهد الفيدرالي المالي الكندي مراجعة العمليات كما يلي: إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسئولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها.[1]

ومراجعة العمليات هي مراجعة الهدف منها تحليل المخاطر والنقص الموجود بهدف تقديم نصائح وتوصيات بوضع عدد من الخطط خطة الإعلام الآلي، خطة لتسيير المخزون، خطة تسيير الخزينة وأيضا اقتراح استراتيجية جديدة، وهي مراجعة بهدف التحليل الانتقادي للعمليات الآتية:[2]

أ- مراجعة مراقبة العمليات

تهدف إلى:

- الحكم على نوعية المعلومات: معنى ذلك الحكم على ما إذا كانت المؤسسة تعتمد على معلومات دقيقة من خلال مخطط داخلي يؤكد أن القرارات تأخذ انطلاقا من معلومات دقيقة من جهة، ومن جهة أخرى عن طريق مخطط خارجي يعطي للمتعاملين الخارجيين صورة دقيقة حول نشاط المؤسسة.

[1] - بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص16.

[2] - محمد سيد، **تطور المراجعة الخارجية ومدي توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة (دراسة آراء بعض المهنيين والأكاديميين)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2010، ص31.

– تقييم نظام الرقابة الداخلي

تضع المؤسسة نظام رقابة داخلية يكون الهدف منه الحفاظ على الممتلكات وتدقيق المعلومات، فيفحص هذا النظام من أجل الوصول إلى:

* الحكم على فعالية وجودة المعلومات والتحقق من الحقيقة المادية للمعلومة؛

* حكم إجمالي على مدى دقة المعلومات المستعملة وتقديم نصائح مفيدة لتحسين نظام الرقابة الداخلية؛

* في مجال المحاسبة والمالية الحكم يعتمد على هذا الأسلوب الخاص المحدد بعدة أعمال، والتي تستعمل الرقابة الداخلية لصياغة رأي حول دقة المعلومات.

– الحكم على المردودية وفعالية

وذلك كما يلي:

* الحكم على فعالية ومردودية النظام المعلوماتي، التنظيم في المؤسسة، وطرق الإدارة، من أجل تقديم الرأي حول جودة الجهاز الإداري وتقديم توصيات أو نصائح تؤدي إلى تحسين الفعالية؛

* الحكم على التطور والطرق الموضوعة للوصول إلى النتائج.

ب– مراجعة التسيير: تتضمن الحكم على شروط الاستغلال وعلى قرارات التسيير (الموارد التي تستخدم بطريقة مثلى للوصول إلى أهداف رشيدة وعقلانية) وبالتالي الحكم على فعالية التسيير ومراقبته تفحص بصفة خاصة من طرف المراجع كواحدة من قوى المراقبة الإدارية الداخلية.

ج– المراجعة الاستراتيجية: تعتمد المراجعة الاستراتيجية على الحكم على وسط المؤسسة ويتضمن ما إذا كان المشروع الاقتصادي المشكل في البداية لا يزال دوما مضبوط ومتابع من طرف الإدارة وخاصة فيما يتعلق بتوجيه اختيارات التنمية الملائمة والقرارات المناسبة، كما يطبق هذا الحكم خاصة على المشاريع الاستثمارية والاستراتيجية المطبقة.[1]

2- مراجعة القوائم المالية: هي عبارة عن الحصول على أدلة إثبات لتوفير تأكيدات بصحة الأرقام الظاهرة في القوائم المالية واتساقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو أي أسس محاسبية شاملة، ويسعى المراجع إلى التصديق على

[1] – نفس المرجع السابق، ص 32.

صحة بيانات القوائم المالية، ولحدوث هذا التصديق فإنه يجب أن يتم من خلال شخص مستقل وكفء يقدم رأيه فيما إذا كانت تأكيدات وأرقام القوائم المالية متماشية مع المعايير الموضوعة أم لا.[1]

3- المراجعة الإلزامية القانونية: هي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها والاعتماد على قوائمها المالية الختامية، ومن ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة عقوبات يحددها له القانون، ومن أمثلة المراجعة الإلزامية مراجعة حسابات شركات المساهمة.[2]

4- المراجعة الاختيارية: هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وإنما بناءا على اتفاق بين الشركاء للقيام بها بواسطة مراجع خارجي، ويحدث هذا غالبا في شركات الأشخاص أو المؤسسات الفردية، وواجبات المراجع الخارجي في هذه الحالة تكون محددة في حدود الاتفاق الذي تم مع الشركة أو المنشأة الفردية بحيث يمكن توسيع نطاق المراجعة أو تضييقها.[3]

5– الخبرة القضائية: هي المراجعة التي يقوم بها طرف خارجي بطلب من المحكمة للحكم في نزاع، ويتطلب هذا النزاع مراجعة القوائم المالية لإصدار حكم عل مصداقيتها.[4]

المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية

تتمثل أهداف وأهمية المراجعة الخارجية فيما يلي:

أولا: أهداف المراجعة الخارجية

يتمثل الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية في إبراز الوضعية الحقيقية للمؤسسة وإعطاء صورة صحيحة عن المركز المالي، وإبداء المراجع رأيه الفني في مدى صدق وشرعية الحسابات وسلامة التقارير المالية، بالإضافة إلى تقييم نظام

[1] – حماد طارق عبد العال، **موسوعة معايير المراجعة وشرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الجزء الأول، 2004، ص34.

[2] – محمد سمير الصبان، وآخرون، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004-2005، ص46.

[3] – حسين أحمد دحدوح، وآخرون، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، الجزء الأول، 2009، ص50.

[4] – بن دادة سعيد، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر–دراسة تطبيقية–**، مذكرة ماستر في الدراسات المحاسبية والجبائية المعمقة، جامعة مرباح، ورقلة، 2014، ص6.

الرقابة الداخلية، ويتحقق هذا الهدف عن طريق الفحص الدقيق للمستندات والسجلات والحسابات والوثائق المثبتة والبراهين، وبالتالي فإن المراجع الخارجي يهدف من خلال عمله إلى ما يلي:

1- الوجود والتحقق: يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع العناصر المسجلة في القوائم المالية موجودة وجودا ماديا فعليا في تاريخ الميزانية وليست أرصدة وهمية.

2- التقييم والتخصيص: تهدف المراجعة من خلال هذا الهدف إلى ضرورة تقييم كل العمليات والأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كتقييم الاستثمارات والمخزونات وطرق حساب الإهتلاكات... ، كما أن التقييم الصحيح من شأنه أن يضمن تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش، والالتزام بالمبادئ المحاسبية المعمول بها مع ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

3- الملكية والمديونية: يعمل المراجع على التأكد من أن كل الأصول هي ملكية للمؤسسة، وكل الخصوم هي التزام (دين) عليها.

4- الشمولية والكمال: ويقصد بها أن كل ما هو ملك للمؤسسة وكل ما حدث أثناء السنة المالية موضوع الفحص مسجل، وللوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة البيانات المثبتة في الدفاتر وتجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

5- **العرض والافصاح:** تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية، والتي تم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية.

6- **إبداء الرأي الفني:** يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المطبق دون إصدار أي قرار أو حكم.[1]

7- **إكتشاف أعمال الغش والتزوير:** كان اكتشاف أعمال الغش والتزوير من طرف المراجع قديما غاية في حد ذاتها إلا أنها حاليا هدف فرعي للهدف الرئيسي المتمثل في إثبات شرعية وصدق الحسابات، حيث يسعى المراجع الخارجي

[1]- طواهر محمد التهامي، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص16-17.

إلى اكتشاف عمليات الغش والتلاعب والاختلاس المخفية من طرف الإدارة، ويجب عليه (في حالة اكتشافها) التبليغ عنها إلى الجهات المعنية، مع العلم أن المراجع الخارجي غير مسؤول عن اكتشاف عمليات الغش والتواطؤ.

8- **المراجعة وتحسين التسيير**: يحق للمراجع الخارجي أن يعطي رأيه وأن يقدم نصائح في حدود مهمته، حيث أن تقديم الملاحظات والتوجيهات سيؤدي إلى تحسين التسيير، وعلى المراجع الخارجي القانوني عدم التدخل في التسيير ولا يشارك في اتخاذ قرارات التسيير، بعكس ما هو عليه الحال لدى المراجع الخارجي التعاقدي الذي له حق التدخل في التسيير، مما يجعله يبتعد شيئا فشيئا عن المراجع المالي الذي يهدف إلى إعطاء الرأي حول الحسابات مما قد يمس بحيادتيه واستقلاليته.[1]

ثانيا: أهمية المراجعة الخارجية

تعتبر المعلومات الناتجة عن المراجعة الخارجية مهمة ومفيدة لعدة أطراف نتيجة الصبغة الإثباتية التي تتمتع بها ونظرا لكونها مصادق عليها من طرف شخص مستقل ومحايد عن المؤسسة، وبالتالي فإن تقرير المراجع الخارجي يخدم عدة أطراف منها:

1- إدارة المشروع: تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي تخدمها في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المشروع بكفاءة عالية، والقرارات المتعلقة بالتخطيط إنما تعتمد اعتمادا أساسيا على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط والسياسات بشكل محكم ودقيق وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة.[2]

2- الموردون: تسمح المراجعة الخارجية للموردين بالاطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة مما يحدد درجة تعاملهم معها فإذا كانت الوضعية المالية للمؤسسة جيدة وهي قادرة على الوفاء بالتزاماتها في الآجال المحددة يوسع الموردون نطاق التعامل معها وتكون درجة الثقة أكبر، والعكس صحيح.

3- إدارة الضرائب: تساعد المراجعة الخارجية مصلحة الضرائب على التأكد من المعطيات المقدمة من مديرية المحاسبة والتي على أساسها يتم تحديد الوعاء الضريبي وقيمة الضريبة، فالمراجعة الخارجية تعطي صورة واضحة وصحيحة عن

[1] – بوتين محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص31-32.

[2] – وجدان أحمد علي، **دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر، 2009-2010، ص59.

المركز المالي ونتائج المؤسسة مما يساعدها على التنظيم الفني الدقيق للضريبة، وهو ما يسمح من التحصيل الفعلي والتقليل من الغش والتهرب الضريبي.

4- نقابة العمال: تساعد المراجعة الخارجية نقابة العمال في التعرف على الصورة الحقيقية للمؤسسة (خاصة المالية) وبالتالي المطالبة بالحقوق اللازمة للعمال من منطلق صحيح، ففي حالة تمتع المؤسسة بمركز مالي جيد تقوم نقابة العمال بالمطالبة برفع الأجور.[1]

5- البنوك والمؤسسات المالية: تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على القروض من البنوك والمؤسسات المالية وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي الذي يكون مدقق من قبل المراجع الخارجي، وذلك لضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.[2]

المبحث الثاني: ضوابط المراجعة الخارجية

بعد دراسة مختلف التعاريف الخاصة بالمراجعة الخارجية وتبيان تطورها التاريخي ومعرفة أهدافها وأهميتها في المبحث السابق، الذي يمدنا بأساس قوي لتحديد صيغة المراجعة كعلم، ويحتاج لنظرية لها وفروض ومعايير أساسية ونهج للعمل وهيكل متكامل.

المطلب الأول: معايير ومبادئ المراجعة الخارجية

تقوم المراجعة الخارجية على أساس مجموعة من المعايير والفروض أهمها:

أولا: معايير المراجعة الخارجية

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوئها ويسيرون على هديها في كافة مراحل العمل، ولمهنة المراجعة الخارجية معايير متعارف عليها في معظم البلدان المتقدمة محاسبيا، وهذه المعايير هي المرشد للقضاء وللمحاكم ولممارسين المهنة وللدارسين أو المدرسين لهذا العلم.

---

[1] - محمد سيد، **مرجع سبق ذكره**، ص30.

[2] - حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص13.

ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت عام 1954 ضمن كتاب تحت عنوان معايير التدقيق المتعارف عليها، وقد قسمت هذه المعايير من خلال هذا الكتاب إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:[1]

1- معايير عـامة

وهي مجموعة من المعايير التي تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن يزاولون مهنة المراجعة، ومن هنا أطلق عليها البعض المعايير الشخصية والمتمثلة فيما يلي:

أ- على القائم بعملية المراجعة أن يكون مؤهلا علميا وعمليا بطريقة تمكنه من أداء مهامه كمراجع؛

ب- يجب على مدقق الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الامور التي تمت إلى المهمة الموكلة إليه؛

ج- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

2- معايير العمل الميداني

وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق والتي تتضمن ما يلي:

أ- يجب وضع مخطط كافي ووافي لعملية المراجعة كما يجب الإشراف بدقة على المساعدين الذي قد يستعين بهم المدقق؛

ب- يجب القيام بدراسة وافية وإجراء تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعمول به ليكون أساسا للاعتماد عليه أثناء القيام بمهمة المراجعة وعلى هذا يتم تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن تقتصر عليها أعمال تدقيق الحسابات؛

ج- الحصول على قرائن وإثباتات كافية نتيجة لعملية الفحص والاستقصاء لتكون أساسا ملائما لإعداد التقرير حول القوائم المالية.

[1] - خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2004، ص17.

3- معايير إعداد التقرير

وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد التقرير النهائي، وشروط التقرير تتمثل فيما يلي:

أ- أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب- أن يوضع مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية وما إذا كانت القواعد المطبقة مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة مسبقا.

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

د- يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.

ثانيا: مبادئ المراجعة الخارجية:

المبادئ هي نتائج مستنبطة من المفاهيم تقوم بتفسير الإجراءات والطرق المتبعة في المجال التطبيقي وتنقسم مبادئ المراجعة الخارجية إلى قسمين هما:

1- مبادئ مرتبطة بركن الفحص

وتتمثل فيما يلي:

أ- مبدأ تكامل إدراك الرقابي: يقصد به المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية من جهة أخرى.

ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: ويعني أن يشمل الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع القوائم المالية المعدة، مع مراعاة الأهمية النسبية للأهداف والقوائم المالية.

ج- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقديرات الشخصية أثناء الفحص، وذلك بالاعتماد على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد رأي المراجع الخارجي وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات ذات الأهمية الكبيرة نسبيا، والتي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر نسبيا.

د- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة، وذلك لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح للمراجع الخارجي، و هذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة أي ما تحتويه من نظم للقيادة و السلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2- مبادئ المرتبطة بركن التقرير

وتتمثل فيما يلي:

أ- مبدأ كفاية الاتصال: ينص هذا المبدأ على مراعاة أن يكون تقرير المراجع الخارجي أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

ب- مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع الخارجي عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى تطبيق المبادئ المحاسبية والتغيير فيها، إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة القوائم المالية ولإبراز نقاط الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

ج- مبدأ الإنصاف: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات التقارير منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء الداخليين أو الخارجيين.

د- مبدأ السببية: ويشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع وكذا أن يتبنى هذا الأخير تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية موضوعية.[1]

المطلب الثاني: فروض المراجعة الخارجية

يعرف الفرض على أنه قاعدة تحظى بقبول عام وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.[2]

[1] - جمعة أحمد حلمي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 52- 53.

[2] - نفس المرجع، ص50.

كما تعرف الفروض على أنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار، ولكن لم تحظى هذه الفروض بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة مما جعلها تجريبية قابلة للتطور، وفيما يلي سنورد أهم الفروض التي تستند عليها عملية المراجعة:

1- قابلية البيانات للفحص: يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود المراجعة، وحتى يتمكن المراجع من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن يتوافر في هذه القوائم مجموعة من المعايير مثل:[1]

أ- الملائمة: أي يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمراجع ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.

ب- البعد عن التحيز: أي يجب أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون التحيز لأي طرف.

ج- القياس الكمي: أي أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.

د- القابلية للفحص: أي أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة: يقوم هذا الفرض على التبادل المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال إعداد هذه الأخيرة لمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، وكذلك بالنسبة للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

3- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم تقل فحذفها نهائيا، كما يجعل المراقبة اقتصادية وعملية.

[1] - غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2006، ص21.

4- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية: يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية: يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعني هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية سوف تكون كذلك في المستقبل والعكس صحيح، وعلى هذا لابد على المراجع في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.[1]

7- المراجع الخارجي يزاول عمله كمراجع فقط: يقوم المراجع حسب هذا الفرض بعمله كمراجع خارجي وكذلك وفقا لما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله.

المطلب الثالث: مراحل القيام بالمراجعة الخارجية

قبل البدء في عملية المراجعة يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على الشركة محل المراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفي حالة حصوله على الحد الأمني المقبول للنظام الفعال للرقابة الداخلية، يبدأ في التخطيط لعملية فحص الحسابات.

أولا: جمع المعلومات العامة عن الشركة

يجب على المراجع الخارجي قبل البدء في عملية المراجعة أن يتعرف على طبيعة الشركة التي يتولى مراجعتها وذلك من أجل الحصول على نظرة شاملة وعامة لها، والهدف من هذه المرحلة هو الفهم الكافي لخصوصيات

[1] - محمد تهامي طواهر، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص14- 15.

الشركة وتحديد المخاطر التي قد يكون لها تأثير على الحسابات واتخاذ القرارات، كما تفيد هذه المرحلة في تكوين الملفين الدائم والجاري ولهذه المرحلة ثلاث خطوات:[1]

1-الأشغال الأولية

تشمل هذه الخطوة على مجموعة من النقاط هي:

أ- التعرف على الوثائق الخارجية للشركة؛

ب- التنظيمات والقوانين المهنية حيث أن كل نشاط ينتمي إلى قطاع، ولكل قطاع قوانينه وتنظيماته يجب على المراجع الاطلاع عليها؛

ت- **عناصر المقارنة بين الشركات**: لكل قطاع مؤشرات لا بد من معرفتها ومعرفة كذلك معايير ووسائل المقارنة بين شركات القطاع الواحد.

2- الاتصالات الأولى مع الشركة:

تتمثل الاتصالات الأولى مع الشركة في:

أ- مقابلة المسئولين والتحدث معهم فعلى المراجع هنا التحضير للمقابلة والأسئلة التي يطرحها المسئولين، بحيث تكون هذه الأسئلة دقيقة وهادفة؛

ب- زيارة أماكن العمل من (ورشات الإنتاج، المخازن...) وهنا يجب أن يكون دقيق الملاحظة؛

ت- التعرف على الوثائق الداخلية للشركة، والتي تخص الهيكل التنظيمي والقوانين الداخلية وكذا الفواتير وسندات الطلب....الخ.

3- انطلاق الأشغال: يقوم المراجع في هذه الخطوة بإعداد الملف الدائم وبرنامج التدخل، حيث يكون هذا البرنامج مبدئي قابل للتعديل، فالحصول على معلومات عامة عن الشركة يساعد محافظ الحسابات في تكوين ملفات العمل التي تعتبر واجبة وضرورية والمتمثلة في الملف الدائم والملف السنوي، ومن خلال مسكه لهذه الملفات يسمح له بما يلي:

[1] - جميلة بورحلة، وآخرون، **دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة ماستر في المحاسبة والمراجعة، 2012- 2013، ص58.

أ- أن تكون لديه معلومات عامة ودائمة عن الشركة طوال فترة العقد وحتى عند التجديد؛

ب- تساعد في إعطاء رأي مدعم بأدلة وإثباتات؛

ت- حتى يكون عمله مطابق للمعايير المتعارف عليها؛

ت- السماح بمراقبة عمل المساعدين والإشراف عليه والتأكد من التطبيق التام لبرنامج العمل دون أخطاء؛

ث- يستعمل الملف الدائم طول فترة المراجعة وحتى عند تجديد العقد، ويتعلق محتواه بخصوصيات الشركة المراقبة والتنظيم الداخلي لمكتب محافظ الحسابات وهو عادة يشمل على المعلومات الدائمة:

- عموميات حول الشركة المراجعة؛
- معلومات محاسبية ومالية؛
- الرقابة الداخلية.

ثانيا: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تمر هذه المرحلة بالخطوات التالية:[1]

1- الدراسة والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية

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

2- اختبار مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية

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

[1] - نفس المرجع السابق، ص60.

3- الدراسة التفصيلية لنظام الرقابة الداخلية

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

4- التقرير عن نظام الرقابة الداخلية

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

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

ثالثا: فحص الحسابات

بعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية واستخراج نقاط قوة و ضعف النظام، يقوم محافظ الحسابات بإعداد برنامج مراقبة الحسابات وتعديله وتكييفه حسب الحالة، فإذا كان نظام الرقابة الداخلية مقبول أي وجود نقاط القوة أكثر من نقاط الضعف، هنا يكتفي ببرنامج عمل أدنى الذي يتضمن القيام بمراجعة تحليلية (تدقيق تحليلي) والمتمثلة في:

1- القيام بمقارنات بين المعطيات المستنتجة من القوائم المالية والمعطيات السابقة واللاحقة والمتوقعة للشركة

2- دراسة وتحليل العناصر الغير مألوفة والمستنتجة من هذه المقارنات على المراجع اختبار التقنيات التي تقدم له الإثباتات الكافية كما يتضمن البرنامج الأدنى اختبارات وذلك عن طريق:

أ- التأكد المباشر والمتمثل في الحصول على معلومات حول أرصدة الحسابات والعمليات المقامة من طرف الأشخاص الذين يقيمون علاقات تجارية ومالية مع الشركة؛

ب- فحص الوثائق المستلمة من طرف الشركة، والتي تستعمل كوثائق تبريرية في تسجيل العمليات أوفي مراقبتها كالفواتير والكشوف البنكية.

رابعا: تحرير التقرير

يعتبر تقرير المراجع خلاصة عمله، بحيث يتضمن هذا التقرير الرأي الفني والمحايد فيما يتعلق بدفاتر الشركة وحساباتها والقوائم الختامية التي يعدها المراجع، يمكن تصنيف التقارير التي يعدها مراجع الحسابات وفقا لثلاث أسس هي:[1]

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

1- التقرير العام والتقرير الخاص

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

2- التقرير المختصر والتقرير المطول

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

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

[1] – جميلة بورحلة، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص60.

3- التقرير النظيف والتقرير المتحفظ والمعاكس وتقرير الامتناع

يقصد بالتقرير النظيف ذلك التقرير الذي يبدي فيه المراجع رأيا ايجابيا في القوائم المالية، أما المتحفظ فهو الذي يبدي فيه رأيا مقيد في القوائم المالية، أما فيما يخص التقرير المعاكس فهو الذي يبدي فيه المراجع رأيا سلبيا في القوائم المالية، وتقرير الامتناع هو امتناع مراجع الحسابات عن إبداء رأيه في القوائم المالية.

المبحث الثالث: دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ الحوكمة

خلال العشرية السابقة وفي إطار مواجهة حالات إفلاس الشركات وأزمة الثقة في المعلومات المحاسبية، لوحظت تطورات تنظيمية وقانونية مهمة مست عملية المراجعة الخارجية واستهدفتها كغاية لتحسين ظروف ممارسة حوكمة الشركات التي تسمح لأصحاب المصالح التحقق من أن مصالحهم محفوظة وأصواتهم مسموعة فيما يخص تسيير الشركة،ولضمان استمرارية الشركة أصبح الأمر مربوطا بوجود مجموعة من الآليات تسمح بتسوية النزاعات وضبط المسيرين من أجل العمل على مصالح أصحاب الحقوق وخاصة المساهمين.

المطلب الأول: المراجعة الخارجية كآلية ضمن علاقة الوكالة

عرفت الشركات الاقتصادية توسعا كبيرا، وبهذا فقد اقتضى الأمر أن توكل إدارتها إلى مديرين محترفين، ما انجر عنه من فصل للملكية عن التسيير الذي يظهر جليا في الشركات المدرجة في بورصة القيم، وقد أفرز هذا الشكل من التسيير والتطور الذي عرفته الشركات مشكلة تمثلت في علاقات الوكالة بين الأطراف المتعاقدة في الشركة، وبهذا يمكن تحديد دور المراجعة الخارجية كآلية ممكنة لتسيير هذه الوكالة في حدود مهام كل طرف.

أولا: دور المراجعة الخارجية في تخفيض حدة الصراعات المتولدة عن أطراف الوكالة

إن مختلف التعاقدات والعلاقات التي تكون بين الأصيل والوكيل تحدث عدة مشكلات، حيث كل من الأصيل والوكيل يتصرفان تصرفات تهدف إلى تعظيم كل من دالة منفعته والتي تختلف عن بعضها البعض، لذا نجد أن أغلب الباحثين في مشاكل الوكالة اتفقوا على حل يؤدي إلى إبرام عقود معينة ومحددة بين أطراف الوكالة في الشركة وذلك مثل عقود المكافأة والحوافز الإدارية وغيرها.

وعلى اعتبار أن المحاسبة أداة لتسيير العلاقات التعاقدية نجد أن هذه العقود تستند على بعض المعلومات والمؤشرات المستمدة من القوائم المالية، فعلى سبيل المثال الحوافز نجدها ترتبط برقم الأعمال المحقق أو المحصل أو

المردودية المالية أو الاقتصادية لبعض العناصر والتي تستمد من مخرجات النظام المحاسبي، وفي ظل هذه العلاقات التعاقدية يكمن دور المحاسبة في إتمام العقود وضبطها بين أطراف الوكالة بشكل يخفض من حدة الصراعات بينهم ومن ثمة تخفيض أحد أوجه تكلفة الوكالة الناتجة عن ذلك، حيث نجد أن ضبط العقود يمكن من تقليل في حدة صراعات الوكالة وتكاليفها، لذا فإن صدق وصحة المعلومات المحاسبية المنبثقة عن القوائم المالية هي الضامن الوحيد لمصداقية جانب كبير من عقود الوكالة، ويتحقق ذلك من خلال المراجعة الخارجية، وهذا لما تقوم به من دور غير مباشر في إتمام تلك التعاقدات من خلال المصادقة على سلامة مخرجات النظام المحاسبي، إضافة لذلك نجد أن له دور مباشر في إتمام تلك التعاقدات والذي يتمثل أساسا في تحقيق الرقابة على بعض أطراف العلاقات التعاقدية فرض الرقابة على العلاقات التعاقدية بين الإدارة وحملة الأسهم والسندات، وبالتالي تحقق المراجعة الخارجية التوازن بين المصالح المتعارضة في الشركة، وتحقيق هذا الهدف يتم عن طريق تضمين دور المراجعة ما يلي:[1]

– إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت السياسات التي تتبعها الإدارة تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

– الرقابة على سلوك الإدارة باعتبارها وكيلا عن المساهمين ومن ثمة منعها من تعظيم دالة منفعتها على حساب منفعة الأصيل.

وفيما يلي دور المدقق الخارجي في الحد من تعارض المصالح بين بعض علاقات الوكالة كما يلي:

1– دور التدقيق في تقليل حدة الصراع بين حملة الأسهم والمسيرين

تبنى العقود التي تنشأ في الشركة بين مختلف أطراف الوكالة على أساس مخرجات النظام المحاسبي، لذا سنحاول تسليط الضوء على جانب منها والمتعلق بالحوافز التي يحصل عليها المسيرون نتيجة إدارتهم لشؤون الشركة، وتتمثل هذه الحوافز في حوافز نقدية يتم حسابها على أساس نسبة مئوية من الربح، وعلى هذا الأساس تقوم الإدارة مثلا بتغيير الطرق المتبعة في حساب الإهتلاكات والمخزونات للوصول في النهاية إلى تعظيم الربح على حساب التلاعب في المبادئ المحاسبية، أما النوع الثاني من الحوافز الذي يرتبط بالقيمة السوقية، وفي هذا الصدد تلجأ الإدارة إلى عدة وسائل لكي ترفع من القيمة السوقية للشركة منها إخفاء بعض المعلومات التي تسيء للشركة، مما يؤدي لعدم انخفاض قيمة أسهمها المتداولة في بورصة القيم.

[1] – حمادي نبيل، **مرجع سبق ذكره**، ص78.

من خلال ما سبق يعمل المدقق الخارجي من خلال الإشارة في تقريره عن كل الممارسات التي تؤثر سلبا عن تمثيل القوائم المالية للشركة للواقع الفعلي لها ومن ثمة تقليل حدة الصراع الدائر بين حملة الأسهم والمسيرين بإجبار الإدارة على التقيد بما تنص عليه التشريعات المختلفة وما هو مرسوم في الخطة العامة للشركة، مما يسمح بالتحديد السليم لحقوق هؤلاء المسيرين وبما يرضي حملة الأسهم، باعتبارهم يهدفون إلى إيجاد الحق الفعلي للمسيرين الذي يتناسب والنتائج المحققة فعلا.[1]

2-المدقق الخارجي كأداة لتقليل آثار الاختيار العكسي

إذا كانت نظرية الوكالة تدرس العلاقة بين المسير والمساهم أي المشاكل التي يمكن أن تنشأ عن العقد المبرم بين المساهم والمسير وأساليب حلها، فإن النظرة الجديدة تدرس العلاقة بين مسير ومستثمر محتمل وفي هذه الحالة تختلف المعلومات والخبرات ببين الطرفين، أي أن المعلومات الموجودة عند المسيرين تكون غير متاحة للمستثمرين المحتملين وهذا ما يعبر عنه بالاختيار العكسي .

والاختيار العكسي يعني أنه: عندما تريد الشركة رفع رأس مالها فإن المسيرين يملكون معلومات داخلية عن نوعية أدائهم والتي لا تكون في متناول المستثمرين المحتملين (الجدد)، هذا النقص في المعلومات يؤدي إلى عدم إمكانية التمييز بين المسيرين الجيدين من المسيرين الرديئين، وهذا ما يقود إلى إخفاق سوق المكتتبين الجدد وبالتالي تظهر الحاجة لخدمات المدقق الخارجي لإزالة اللاتساوي في المعلومات بين المسيرين والمستثمرين المحتملين، بحيث نجد أن إجراء المراجعة الخارجية تسمح بتقديم معلومات عن أداء الشركة وبالتالي عن أداء التسيير والمسيرين هذا من جهة المستثمرين الجدد، أما من جهة المسير فتكمن أهمية المراجع الخارجي في أنه يعتبر وسيلة في يد المسيرين الجيدين لإرسال إشارة اتجاه المستثمرين واجتذاب أكبر عدد منهم.

3-دور التدقيق الخارجي في حل الصراع القائم بين حملة الأسهم والسندات

على الرغم من أن كلا من حاملي الأسهم وحاملي السندات يمدون الشركة بالأموال، إلا أن لكل منهما منفعة مختلفة عن الآخر، فحملة الأسهم يحصلون على نصيب من أرباح الشركة ولهم الحق في دخول مجلس الإدارة، أما حملة السندات فإنهم يحصلون على فائدة ثابتة على أموالهم، كذلك يميل حملة الأسهم إلى استثمار أموالهم في المشاريع ذات

[1] - نفس المرجع السابق، ص78.

المخاطر المالية العالية والتي بدورها تدر عليهم عائدا كبيرا بعكس حملة السندات، الأمر الذي يترتب عليه مشاكل وكالة بين الطرفين، وعندما يكون للشركة ديون طويلة الأجل أكبر من الأموال الخاصة، يكون لدى حملة الأسهم الدافع للقيام بالأنشطة الاستثمارية والإنتاجية التي تحقق مصالحهم الخاصة على حساب المصلحة الخاصة لحملة السندات والدائنين، وعليه يتم تحويل الثروة من خلال وسائل وأساليب معينة تشمل دفع التوزيعات في شكل نقود سائلة، ويعمل المراجع على فك الصراع السابق من خلال التأكيد على استمرارية الشركة ومدى التقييد بكل السياسات المرسومة وإبداء الرأي الفني المحايد الذي يصور ربحية كل مشروع من مشاريع الشركة، لإعطاء الوقت الكافي لمختلف الأطراف لاتخاذ القرارات الممكنة من تعظيم إيراداتهم ومن تدنية خسائرهم.[1]

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن للمراجع الخارجي دور في تطبيق قواعد ومبادئ حوكمة الشركات، وذلك من خلال أنه يقوم بتأمين نوعية المعلومة المالية المنشورة في القوائم المالية، لأن مختلف مستعملي المعلومة المالية سواء داخل الشركة أو خارجها لا يمكنهم تحديد إن كانت المعلومة صادقة ويمكن الاعتماد عليها، بسبب أن هؤلاء المستعملين ليست لهم الخبرة بإنشاء الصدق والحقيقة في المعلومة حسب المبادئ المتعارف عليها، وهذا الخطر المرتبط بالمعلومة المالية قد يضر بعدد كبير من الأطراف الآخذة بالمعلومة، وهذا ما يتطلب وجود ضمان يخص نوعية المعلومة المالية والذي يتمثل في المراجع الخارجي.

المطلب الثاني: آليات دعم المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات

تهدف الآليات الأساسية العملية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات إلى ضرورة حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية للمراجعة، وفي ما يلي نوجز أهم هذه الآليات:

أولا: الآليات الأكاديمية

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

[1] – حمادي نبيل، مرجع سبق ذكره، ص79.

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

2- ضرورة عقد المؤتمرات والندوات في مجال المراجعة ودورها في حوكمة الشركات مع التركيز على مناقشة واقعية لقضية دور المراجعة في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي من جهة وزيادة إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح من ناحية أخرى، كما يمكن أن تركز على دور معايير المراجعة كمستويات للأداء المهني في ضمان جودة خدمة المراجعة ومن ثم حماية مصالح أصحاب المصلحة.[1]

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

ثانيا: الآليات التنظيمية المهنية

تعمل مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضاءها وينمي قدراتهم العلمية والعملية باستمرار ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة وأعضاءها، وهذا الأمر يمثل تحديا جديا للجمعيات المهنية بحيث يحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور المراجعة الخارجية ومن أهم هذه الآليات ما يلي:

1- تطوير معايير المحاسبة المالية: يقع على عاتق الجمعيات المهنية إحداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية حتى يمكن لمراجع الحسابات باستمرار حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية.

2- تطوير معايير المراجعة: يجب أن يتوافق مع تطوير معايير المحاسبة المالية حتمية تطوير مماثل في معايير المراجعة سواءا المعايير المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة.

3- تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء: إن نظام فحص أعمال الزملاء آلية من آليات الرقابة المهنية على أعمال الزملاء لضمان الالتزام بمعايير المراجعة في قبول التكاليف وتخطيط أداء أعمال المراجعة وإعداد وعرض تقريرها.

4- تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر: من المتفق عليه مهنيا أن التعليم المهني المستمر يمثل جانبا هام في معيار التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات بجانب التأهيل والتدريب فإن مواجهة المراجعة لظاهرة وتحديات

[1] - رأفت حسين مطير، **آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات**، الجامعة الإسلامية، ص4.
site.iugaza.edu.ps/rmotair/files/2010/02/Article.pdf

حوكمة الشركات وتفعيل دور مهنة المراجعة في الحوكمة يتطلب من الجمعيات المهنية اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المستمر.

5- تفعيل الدور الحوكمي لتقرير مراجع الحسابات: وذلك وفق مسودتي معياري المراجعة الدولية رقم 706/705 الصادرتين عن مجلس معايير المراجعة التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في 25 مارس 2005.

ثالثا: الآليات المهنية العملية

تمثل الوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات الممارس للمهنة آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحوكمي الإيجابي للمراجعة ولا يمكن تحقيق هذا الدور مالم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعا بأن الدور الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته على إثراء الممارسة المهنية العملية وإثبات أن للمراجعة دور حوكمى لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية لمراجع الحسابات.[1]

وقد معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى رفع مستويات الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي، بحيث يترتب على التزام المراجع المستقل بهذه المستويات إرتفاع جودة أداءه لمهنته.

ومن خلال هذا نستنتج أن لجودة عملية المراجعة أثارا حوكمية إيجابية تبرر الالتزام بمعايير الجودة سواءا كانت أثارا على المراجعة الداخلية أو على أسواق رأس المال، وذلك لرفع كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية وزيادة مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة والمتعاملين في سوق رأس المال بصفة خاصة في تقارير المراجعة مما ينعكس إيجابا على تدعيم الدور الإيجابي لمراجعة الحسابات في حوكمة الشركات خاصة في ظل الاتجاه نحو عولمة النشاط الاقتصادي وتزايد الاهتمام بتنظيم الرقابة والمراجعة الداخلية والخارجية.

المطلب الثالث: الاستفادة من عمل محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات

إن المراجعة الخارجية من الآليات المهمة في تفعيل حوكمة الشركات، حيث تعتبر من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن عمل الشركات، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها، وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات، ولضمان تحقيق

[1] - نفس المرجع السابق، ص 6.

أهدافها وحسن سير أداء إدارة الشركة مما يؤدي إلى حماية حقوق المساهمين والحفاظ على مصالح الأطراف ذات المصلحة .

أولا: ضوابط علاقة محافظ الحسابات بالفعالين الداخليين في حوكمة الشركات

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

1- مجلس الإدارة

طبقا لنظرية المنظمة فإن مجلس الإدارة يعتبر عضوا في الشركة يمارس اختصاصاته سواء ما يتعلق بالشؤون الداخلية أو الخارجية لشركة في حدود القانون والنظام المعمول به، فيعتبر مجلس الإدارة من أكثر آليات الحوكمة أهمية لأنه يمثل قمة إطار حوكمة الشركات، فالوظيفة الأساسية له هي تقليل التكاليف الناشئة عن الفصل بين الملكية وسلطة اتخاذ القرار، ويكون مجلس الإدارة مسئولا بصفة جماعية عن مستوى النجاح في الشركة، وبما أن الجزء الأكبر من عمل محافظ الحسابات في الشركة هو المراقبة، وبالتالي فهو على علاقة دائمة مع مجلس الإدارة وتحكم هذه العلاقة مجموعة من الضوابط أهمها:[1]

أ- عدم تدخل محافظ الحسابات في أعمال مجلس الإدارة حتى يحافظ على استقلاليته؛

ب- الحصول على تقرير التسيير من مجلس الإدارة مرفوقا بمعلومات كافية عن الشركة وأدائها المالي والمخاطر التي تتعرض لها؛

ج- من حق محافظ الحسابات حضور اجتماعات مجلس الإدارة؛

د- تمثيله للجهات الحكومية ضد مجلس الإدارة في حالة اكتشاف مخالفات قانونية؛

هـ- متابعة كل ما يخص المساهمين بصفتهم الفردية أو الجماعية والدفاع عنهم ضد مجلس الإدارة.

فمجلس الإدارة هو المنوط به عملية تنفيذ الحوكمة والإشراف عليها، وهو أهم المنفذين لها وهو صانع للضوابط والقرارات والمعتمد للنظم والترتيبات، كما أنه المراقب للأعمال التي تتم والمسئول عن الشفافية ونشر البيانات

[1] - جميلة بورحلة، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 101.

والمعلومات، هذا ما يجعل مسؤولية محافظ الحسابات تكبر في ظل الدور الكبير لهذه الجهة الحساسة في الشركة وللتأكد من شفافيتها في أداء عملها ودورها في تطبيق وإرساء مبادئ الحوكمة، وهذا الأمر يعمل على تفعيل حوكمة الشركات.

2- المدققون الداخليون

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

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

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

3- المساهمون (الملاك):

يكمن دور المساهمين في تفعيل آليات حوكمة الشركات، من خلال ممارسة الجمعية العامة لضغوط على مجلس الإدارة ليكون عملهم أفضل ونشاطهم أحسن لإيجاد مناخ ملائم من الطمأنينة والثقة لدى المستثمرين وتأكدهم من تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم، مع العمل على الحفاظ على حقوقهم، فالجمعية العامة للمساهمين ومن خلال ما

[1] - محمدي عبد العالي، **دور محفظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد الإداري والمالي**، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص12

تمارسه من أدوار في تحديد واختيار الاستراتيجية العامة للشركة وما يصدر عنها من توجيهات لمجلس الإدارة ومتابعة الأداء فإنها تحقق الحوكمة، حيث يعتبر محافظ الحسابات بمثابة أداة لتقييم أداء مجلس الإدارة من خلال الملاحظات التي يبديها في تقاريره، حيث يمكن توضيح العلاقة بين المساهمين ومحافظ الحسابات في أن هذا الأخير تقع على عاتقه مسؤولية حماية حقوقهم والدفاع عنهم، كما أن تقرير محافظ الحسابات له أهمية بالنسبة للمساهمين حيث نجد أن المساهمون يحتاجون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات عائد السهم والأداء المالي للشركة، ومن ثم القيمة السوقية للشركة في البورصة، ومن الثابت أن تقرير محافظ الحسابات يمدهم بمعلومات إضافية خاصة اعتمادهم على ما تقدمه لهم القوائم المالية من المعلومات.[1]

ثانيا: ضوابط علاقة محافظ الحسابات بالفاعليين الخارجيين في حوكمة الشركات

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

1- المستثمرون المحتملون

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

[1] - نفس المرجع السابق، ص13.

[2] - جميلة بورحلة، **مرجع سبق ذكره**، ص103.

2- هيئة سوق المال

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

3- المؤسسات التمويلية والاستثمارية

تعتمد الشركات التمويلية خاصة البنوك، وكذلك المؤسسات الاستثمارية مثل صناديق وشركات الاستثمار في الأوراق المالية على المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية للشركات المقترضة، والمستثمر في أوراقها المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمارات في الأوراق المالية، ومن المؤكد أن هذه الشركات تعتمد على محافظ الحسابات في تحديد مدى إمكانية الاعتماد والوثوق في المعلومات التي توفرها قوائمها المالية[1].

[1] - مُحَّدي عبد العالي، **مرجع سبق ذكره**، ص 15.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل الذي هو تحت عنوان المراجعة الخارجية كآلية لحوكمة الشركات توصلنا إلى النتائج التالية:

– التدقيق الخارجي هو عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة توافق هذه المعلومات والمعايير الموضوعة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام.

– يمر المدقق الخارجي في عمله بثلاث مراحل أساسية، أولها التفصيل في الدراسة العامة حول الشركة، أما المرحلة الثانية تتمحور حول تنظيم أنظمة الرقابة داخلية، وينهي المدقق عمله بكتابة التقرير الذي يقدمه لعدة أطراف ذات العلاقة بالشركة منها المساهمون، الدائنون، العمال...الخ.

– يسعى المراجع الخارجي لحل الصراع بين أطراف الوكالة من خلال مصادقته على سلامة مخرجات النظام المحاسبي، فهو بذلك يقدم معلومات عن أداء الشركة وبالتالي عن أداء المسيرين، كما يجب عليه الإشارة في تقريره إلى كل الممارسات التي تؤثر سلبا عن تمثيل القوائم المالية للواقع الفعلي للشركة، بالإضافة إلى بعض الآليات التي تدعم دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات.

تمهيد:

نتيجة لأهمية موضوع الدراسة واتساعها، وبعد الانتهاء من الجانب النظري لها الذي تم التطرق إليه في الفصلين السابقين، كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب الميداني الذي يمكننا من خلاله الإجابة عن الإشكالية واختبار صحة الفرضيات بالطرق الإحصائية المحددة في منهجية الدراسة.

لذا تحتوي الدراسة التطبيقية على تحليل القائمة المبينة في قائمة الملاحق، التي تمثل استبيان عينته موجهة للموظفين في المؤسسة الاقتصادية (سونلغاز) وبعض المحاسبين ومحافظي الحسابات لولاية تيسمسيلت، وذلك لمعرفة دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ الحوكمة، وذلك من خلال استخدام برنامج SPSS لإجراء التحليل الإحصائي للبيانات المجمعة في الاستبيان التي تم توزيعها على عينة الدراسة كما استخدمنا برنامج EXCEL في تحليل البيانات، وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة.

المبحث الثاني: المعالجة الإحصائية للاستبيان.

المبحث الثالث: تحليل متغيرات الدراسة وتفسيرها.

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة

انطلاقا من طبيعة الدراسة الميدانية والتي تهدف إلى دراسة وتحليل دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات وهذا من وجهة نظر عينة الدراسة حيث يشتمل هذا المبحث على الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

نظرا للأهمية العلمية والعملية التي يحظى بها الجانب الميداني لنجاح وإنجاز أي دراسة، فقد استهدفنا من خلال هذا المطلب إعطاء فكرة توضيحية لأهم البيانات المستخدمة في جمع المعلومات المتعلقة بالجانب الميداني وتتمثل هذه البيانات فيما يلي:

أولا: البيانات الثانوية

وهي تمثل بيانات الجانب النظري من البحث والمتمثلة في عملية مسح للدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة في مجال المراجعة الخارجية وحوكمة الشركات، وكذلك دراسة مجموعة من الإصدارات والمنشورات للمنظمات المهنية والهيئات المهتمة بتنظيم وتطوير مهنة المراجعة الخارجية وحوكمة الشركات، والتي تعتبر من المصادر الأساسية في هذا البحث.

ثانيا: البيانات الأولية

اشتمل البحث في الجانب الميداني من الدراسة على توزيع استبيانات التي تتعلق بحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات ترجمت إلى نتائج وتوصيات تدعم موضوع الدراسة وتساهم في حل مشكلة الدراسة.

المطلب الثاني: مجمع وعينة الدراسة

من خلال هذا العنصر سنحاول تسليط الضوء على بعض العناصر المتعلقة بالعينة موضوع الدراسة، في إطار المجتمع وحدود الدراسة والعينة المقصودة بالاستبيان.

أولا: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من الموظفين في مؤسسة سونلغاز (موظفي قسم المحاسبة والمالية) وبعض المهنيين (المحاسبين ومحافظي الحسابات) لولاية تيسمسيلت.

ثانيا: حدود الدراسة

في هذا المجال يمكن توضيح الحدود المختلفة للدراسة التي تم إجراؤها والمتمثلة فيما يلي:

1- **الحدود المكانية:** اقتصرت أفراد العينة على منطقة تيسمسيلت.

2- **الحدود الزمانية:** استغرقت هذه الدراسة الميدانية ثلاثة أسابيع، ابتداء من 2015/04/20إلى 05/10/ 2015، وذلك بدأ من إعداد وتحضير الاستبيان، مرورا بتوزيعه ثم جمع الاستمارات الموزعة.

3- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالإجابة على موضوع دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ الحوكمة.

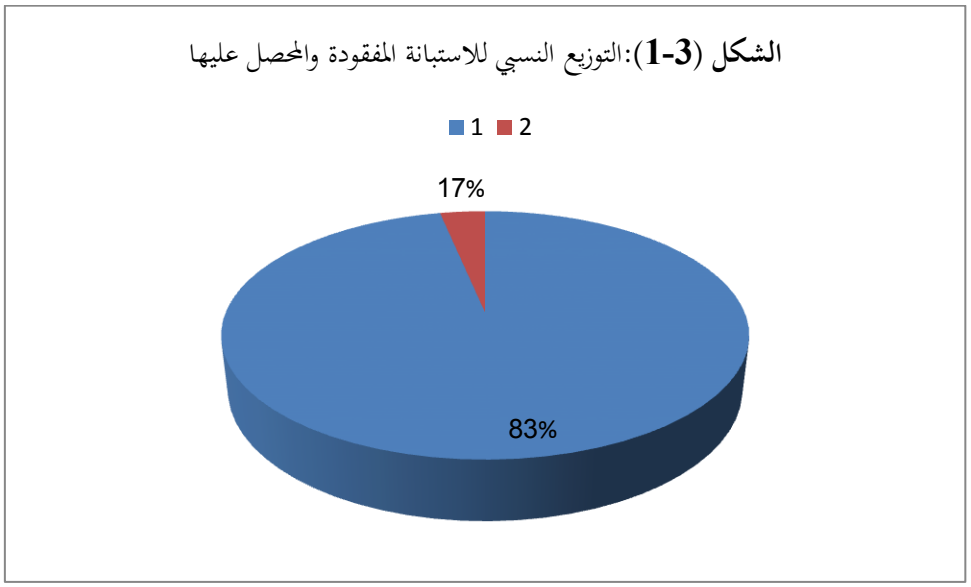
ثالثا- عينة الدراسة

الجدول التالي يبين إجمالي الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة والبالغ عددها 30 استمارة شملت أفراد العينة المحددة سابقا، وبعد عملية التوزيع فقد بدأت عملية الاستلام، في هذه العملية تم استلام 26 استمارة فقط أي ما يعادل 83%، والباقي تم فقدانها أي ما يعادل 05 استمارات بنسبة 17%.

جدول رقم(3-1): يبين الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيـــــــــان	التكرارات	النسبة المئوية %
عدد الاستمارات الموزعة	30	%100
عدد الاستمارات المفقودة	05	%17
عدد الاستمارات الصالحة للتحليل	25	%83

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الاستبيان.



الشكل (3-1):التوزيع النسبي للاستبانة المفقودة والمحصل عليها

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

ومن خلال الشكل البياني يتضح أن عدد الاستبانة المحصل عليها يعد كافي لإتمام التحليل، وكما أن عدد الاستبانة المفقودة لا يشكل عائق لإتمام الدراسة.

المطلب الثالث: تحضير الاستبيان وعرضه

بغية الحصول على البيانات والمعلومات من أفراد مجتمع الدراسة تطلب الأمر تصميم استبيان خصيصا لهذا الغرض وذلك عن طريق صياغة الأسئلة انطلاقا من المعلومات المراد الحصول عليها والتي لها علاقة بالموضوع المدروس وتم تصميمها بطريقة بسيطة مع تفادي الأسئلة الغامضة وغير القابلة للفهم، ومن جهة أخرى تم تحديد عدد الأسئلة بمراعاة أن لا يكون عددها كبير بالنسبة للمستجوبين وفي نفس الوقت محاولة الحصول على أكبر قدر من المعلومات بحيث تضمن هذا الاستبيان على 26 سؤالا، وذلك بالاستعانة على آراء بعض الأساتذة وكذا الدراسات السابقة.

أولا: عرض الاستبيان: لقد تم تصميم الاستبيان لتحقيق الأهداف المرجوة والتساؤلات الخاصة بالموضوع، حيث تكون من ثلاثة محاور:

1- المحور الأول: ويحتوي على أسئلة تخص المعلومات الشخصية لعينة الدراسة وتشمل(المؤهل العلمي، الخبرة والوظيفة)؛

2- **المحور الثاني**: تضمن هذا المحور ممارسات حوكمة الشركات، متمثل في 09 عبارات من 01 إلى 09؛

3- **المحور الثالث**: الذي جاء تحت عنوان المراجعة الخارجية كآلية من حوكمة الشركات، وتكون من 09 عبارات من 10 إلى 18؛

4- **المحور الرابع**: الذي يتعلق بدور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ الحوكمة، ويتكون من 08 عبارات من 19 إلى 26.

الجدول رقم(3-2): يبين مكونات الاستبيان وعدد العبارات كل محور

المحـــاور	عنوان المحور	عدد العبارات
المحور الأول	معلومات شخصية عن عينة الدراسة	-
المحور الثاني	ممارسة حوكمة الشركات	09
المحور الثالث	المراجعة الخارجية كآلية لحوكمة الشركات	09
المحور الرابع	دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات	08
المجموع		26

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق 01.

وقد تم استخدام مقياس لكارت الخماسي وذلك بتخصيص خمسة بدائل لكل عبارة والتي تشمل (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) وذلك لقياس الإجابات على فقرات الاستبانة وهذا حتى يتسنى لنا تحديد أراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي يتناولها الاستبيان، وبالتالي فهو يسهل على الطالب ترميز وتنميط الاجابات، فكلما اقترب متوسط الاجابة من (5)كلما دل ذلك على توفر النواحي المذكورة في الفقرات وكلما اقترب متوسط من (1) دل ذلك على عدم وجود تلك الأمور، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3) : يبين مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على لجنة التحكيم.

المبحث الثاني: المعالجة الإحصائية للاستبيان

يتناول هذا المبحث المعالجة الاحصائية للاستبيان من خلال الأدوات المستخدمة في الاستبيان في المطلب الأول وصدق اختبار الاستبانة في المطلب الثاني وعرض وتحليل خصائص الدراسةفي المطلب الثالث .

المطلب الأول: الأدوات المستعملة في تحليل نتائج الدراسة الميدانية (الاستبيان)

تم تفريغ البيانات في شاشة Data View ومعالجتها باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS من أجل تحليل النتائج اعتمدت الباحثة على الاحصاء الوصفي بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة وتمثلت أسالب الاحصاء الوصفي في:

1- التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة من الاستبيان؛

2- الرسوم البيانية لتوضيح العلاقة بين المتغيرات؛

3- مقاييس النزعة المركزية المتمثلة أساسا في حساب المتوسط الحسابي لكل عبارة من الاستبيان وذلك لمعرفة الإجابة التي تتمركز حولها مفردات العينة؛

4- مقاييس التشتت المتمثلة أساسا في حساب الانحراف المعياري لكل عبارة من الاستبيان، وذلك لقايس مدى التشتت أو البعد بين مفردات المتغير عن مقياس النزعة المركزية.

المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبيان

الغرض من حساب معامل الثبات هو التأكد من استقرار المقياس وعدم تناقضه، ولاختبار ثبات أداة القياس تم استخدام معامل Alpha croubach، وتم تلخيص النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-4): يبين مدى اختبار ثبات الاستبانة الاجمالي

عدد العبارات	Alpha croubach
26	0.73

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

معامل الثبات يتراوح ما بين الصفر والواحد، بحيث إذا لم يكن هناك ثبات فإن معامل Alpha croubach يكون يساوي الصفر والعكس إذاكان هناك ثبات تام تكون قيمة Alpha croubach تساوي الواحد، ويتضح من خلال الجدول السابق أن معامل Alpha croubach لمجموع عبارات الاستبيان يساوي 73% وهي نسبة أعلى من النسبة المقبولة 60%، وهذه القيمة مرتفعة وجيدة من الناحية الاحصائية وتقترب من الثبات أما عبارات الاستبيان فقد تراوحت بين 71% و 75% وتفسير هذا يدل على أن نتائج الاستبيان توحي بالاطمئنان إلى

ثبات أداة القياس وقدرتها على تحقيق أهداف الدراسة، وفيما يلي سنوضح معامل Alpha croubach لكل عبارة:

الجدول رقم (3-5): يبين مدى اختبار ثبات الاستبانة لكل عبارات الاستبانة

الرقم	الفقرات	معامل الفا كرونباخ
01	يتمثل تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية ومنع حالات الغش والتحايل.	0.756
02	يعمل مجلس الإدارة على توفير كامل المعلومات للإدارة وكذا تحقيق مصالح الشركة والمساهمين.	0.739
03	الإفصاح عن المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب.	0.716
04	المساوات بين حملة الأسهم في التصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات.	0.730
05	يقوم مجلس الإدارة بتمثيل المساهمين وأصحاب المصالح والمحافظة على حقوقهم ورسم السياسات العامة للشركة.	0.726
06	للمساهمين الحق في المشاركة عند إجراء أي تعديل خاص بالنظام الأساسي للشركة	0.715
07	تهدف حوكمة الشركات إلى توفير الحماية للمساهمين وزيادة الثقة للمتعاملين مع الشركة.	0.732
08	لمبادئ وقواعد حوكمة الشركات قوانين وتشريعات وآليات تحكمها تضمن لها وجود أسواق ذات كفاءة وتنافسية.	0.726
09	تعتبر المساوات في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة.	0.735
10	تعتبر المراجعة الخارجية (الإلزامية) من خلال التقارير المقدمة من طرف المحافظ الحسابات ذات اهمية كبيرة لمستخدمي القوائم المالية.	0.718
11	يقوم محافظ الحسابات بمراجعة نظم الرقابة الداخلية والقوائم المالية وذلك لمعرفة مدى دقتها.	0.726
12	لمحافظ الحسابات الحق في الكشف والإفصاح عن الانحرافات الموجودة في الشركة واقتراح الحلول التي تؤدي إلى تصحيح الأوضاع مستقبلا.	0.718
13	إن توافر الاستقلال والحياد لدى محافظ الحسابات يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومات المحاسبية.	0.730
14	محافظ الحسابات قادر على أداء عمله بموضوعية دون خضوعه لأية ضغوطات.	0.736
15	إن توفير الامكانيات والمعلومات الكافية تجعل محافظ الحسابات يؤدي عمله بالشكل المطلوب.	0.728
16	يقوم محافظ الحسابات بإبلاغ السلطات والمساهمين عن أي نشاط غير قانوني.	0.718
17	يجب على محافظ الحسابات أن يبدي في تقريره إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا لمعايير المراجعة الدولية.	0.720

18	تعتبر المراجعة الخارجية آلية لتحسين القوائم المالية وأداة غرس الثقة بين أصحاب المصالح والمجتمع كله.	0.731
19	يمكن اعتبار التقارير المعدة من طرف المحافظ الحسابات كفيلة بحل بعض مشاكل الوكالة.	0.733
20	إن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية لا تعتبر هدف أساسي للمراجعة وان المراجعين يتحملون مسؤولية محدودة بهذا الخصوص.	0.755
21	يوجد أثر للمراجعة الخارجية في تحسين فعالية وكفاءة مبادئ الحوكمة الخاصة بالشركة.	0.723
22	يلتزم محافظ الحسابات ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة في اطار تطبيق مبادئ الحوكمة.	0.726
23	يقوم محافظ الحسابات بدراسة التقارير المالية التي تقدمها له الإدارة ومدى مساهمتها في تفعيل مبادئ الحوكمة	0.726
24	يملك محافظ الحسابات معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ الحوكمة.	0.720
25	يتلقى محافظ الحسابات تدريب وتعليم مستمر للمعايير المهنية الواجبة وكيفية تفعيل مبادئ الحوكمة.	0.727
26	يتوافر التأهيل العلمي والعملي المناسبين لدى محافظ الحسابات لتفعيل الحوكمة ومبادئها.	0.733

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS.

المطلب الثالث: عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة

سيتم عرض البيانات المتعلقة بالمعلومات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة وتحليلها من حيث المؤهل العلمي والخبرة، والوظيفة كما يلي:

أولا: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

قصد معرفة المستوى التعليمي لأفراد العينة، قمنا بتصنيفهم حسب المؤهل العلمي المتحصل عليه، وذلك حسب ما يوضحه الجدول أدناه:

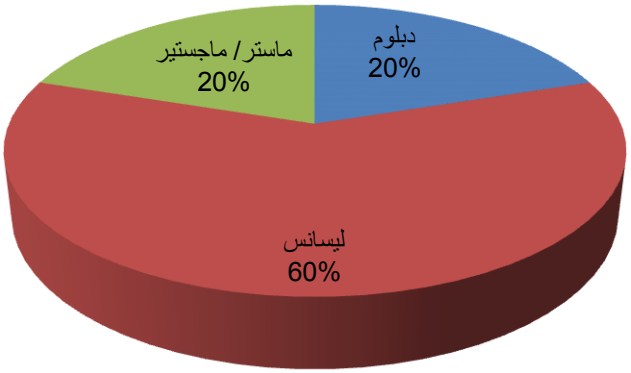
الجدول رقم(3-6): يبين توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم	05	%20
ليسانس	15	%60
ماستر/ ماجستير	05	%20
دكتوراه	00	%00
المجموع	**25**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS.

ومن خلال التمثيل البياني يمكن توضيحها في الشكل كما يلي:

الشكل (3-3): توزيع النسبي حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات البرنامج الاحصائي SPSS وبرنامج EXCEL.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا توزيع النسب حسب الدرجة العلمية لأفراد العينة، حيث نجد أن أكبر نسبة بلغت 60% أي ما يعادل 15 فردا من مجموع العينة، وقد تمركزت هذه النسبة عند حاملي شهادة الليسانس باعتبارها المؤهل المطلوب، تليها فئة حاملي شهادة الماجيستر أو الماستر والحاصلين على شهادة أقل من ليسانس بنفس النسبة أي بنسبة 20%، وتدل هذه النسبة الكبيرة من حاملي شهادة ليسانس على وجود كفاءة علمية في عينة الدراسة تؤهلهم للإجابة بأمانة على فقرات الاستبانة.

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

نظرا لدقة المعلومات التي نريد الحصول عليها وقلتها فقد اعتمدنا في هذه العينة على مجموعة من الوظائف التي تمكننا من الحصول على المعلومات التي نريدها، وقد تمثلت أهم الوظائف التي يشغلها عناصر العينة في مجموعة الوظائف المبينة في الجدول التالي:

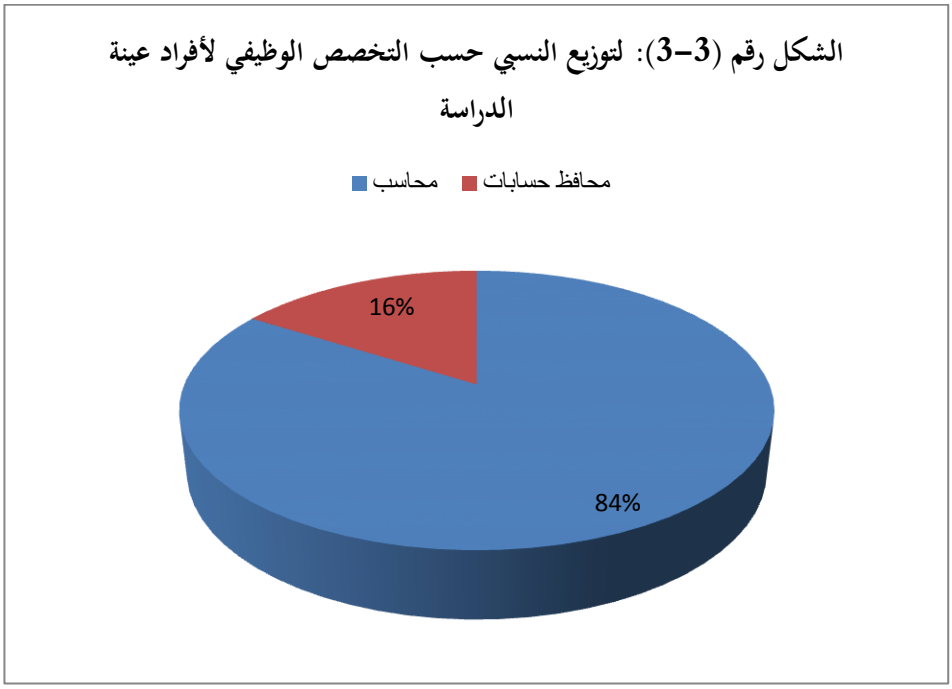
الجدول (03-07): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسب	21	%84
محافظ حسابات	04	%16
خبير محاسب	00	%00
المجموع	25	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

وهذا ما يظهر الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (3-3): لتوزيع النسبي حسب التخصص الوظيفي لأفراد عينة الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان و EXCEL.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عينة الدراسة تتكون من 25 فردا، من بينهم ما نسبة 84% والمقدرة بـ 21 فردا خاص بمجتمع المحاسبين وهي أكبر نسبة في الدراسة، مقارنة بمجتمع الطرف الثاني وهم محافظي الحسابات والذي قدر عددهم بـ 04 أفراد بنسبة 16%.

ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

تم تبويب أفراد العينة حسب الخبرة المهنية إلى ثلاثة فئات، كل فئة لها مدى يقدر بخمس سنوات، وقد اعتمدنا في اختيار الفئة بما يتلاءم مع أعمار أفراد العينة، و ذلك وفق الجدول التالي:

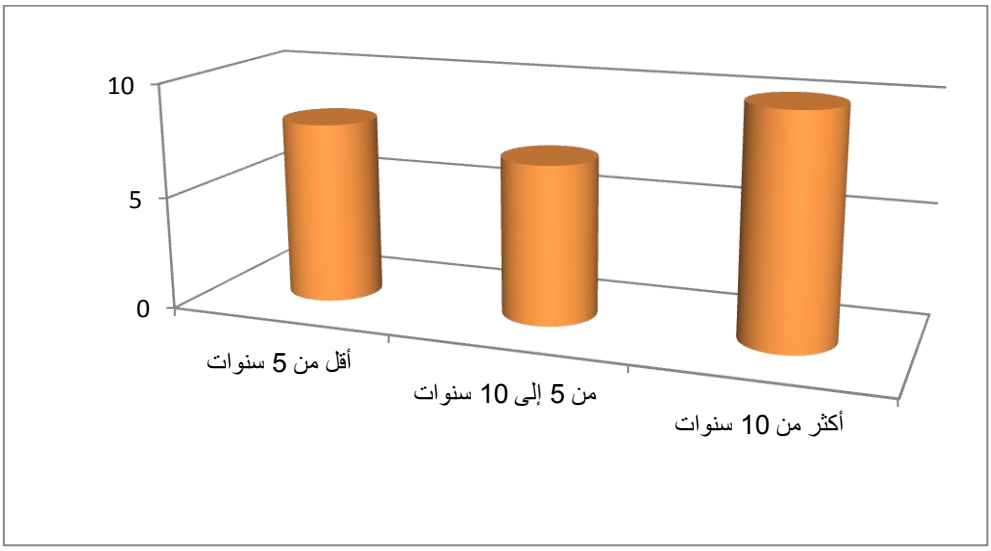
الجدول(03-08): يبين توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	08	%32
من 5 إلى 10 سنوات	07	%28
أكثر من 10 سنوات	10	%40
المجموع	25	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائيSPSS.

حيث يمكن تمثيل تكرار ونسبة توزيع الخبرة المهنية لأفراد العينة من خلال الرسم البياني التالي:

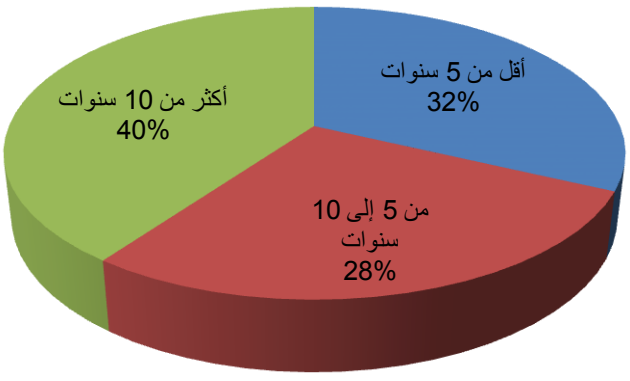
الشكل رقم (3-4): يمثل التوزيع التكراري لسنوات الخبرة حسب أفراد عينة الدراسة



المصدر: من عداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS وبرنامج EXCEL.

أما بالنسبة المئوية لتوزيع التكراري لسنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة فيمكن توضيحها من خلال ما يلي:

الشكل رقم (3-5): التوزيع النسبي لسنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 05 سنوات هو 08 أفراد أي بنسبة 32% من إجمالي العينة، بينما عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم ما بين 05 إلى 10 سنوات هو 07

أفراد أي بنسبة 28%، أما الأفراد الذين تتجاوز خبرتهم عن 10سنوات فكان عددهم 10 أفراد أي ما يعادل نسبة 40% من إجمالي العينة وهي تمثل أكبر نسبة، وهو ما يتناسب مع الخبرة المهنية مع أفراد العينة.

ومن خلال دراستنا للخصائص الشخصية لأفراد العينة نجد أنها مقبولة إلى حد كبير للحكم على العوامل المؤثرة في المراجعة الخارجية والمجالات التي تساهم في تطبيق حكومة الشركات.

المبحث الثالث: تحليل متغيرات الدراسة وتفسيرها

في هذا المبحث سنقوم بدراسة وتحليل محاور الاستمارة الموزعة على موظفي مؤسسة سونلغاز(موظفي قسم المالية والمحاسبة) ومحاسبين ومحافظي الحسابات، والمتمثلة في الإلمام بمفهوم حوكمة الشركات والمراجعة الخارجية وصولا إلى دور المراجعة الخارجية في تطبيق حوكمة الشركات، وبعدها يتم اختبار فرضيات الدراسة.

ومن أجل حوصلة النتائج تم حساب تكرارات الاجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم حساب النتيجة من خلال المتوسط الحسابي عن طريق حساب المدى (5-1=4)، حيث 4 تمثل عدد المسافات ثم نقسمه على عدد الفئات فنحصل (5/4=0.8)، ثم نضيف النتيجة بالتدرج كالتالي:

- من 1 إلى 1.79 تمثل غير موافق بشدة؛
- من 1.80 إلى 2.59 تمثل غير موافق؛
- من 2.60 إلى 3.39 تمثل محايد؛
- من 3.40 إلى 4.19 تمثل موافق؛
- من 4.20 إلى 5 تمثل موافق بشدة.

المطلب الأول: تحليل متغيرات المحور الثاني (ممارسات حوكمة الشركات)

يتكون هذا العنصر من مجموعة عبارات ممتدة من العبارة الأولى إلى غاية العبارة التاسعة، وتهتم هذه العبارات بمعرفة مدى ممارسات مفهوم حوكمة الشركات، ومعرفة اتجاه عينة الدراسة نحو تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ودوافع تطبيقها.

ينص هذا الفرض على أن مفهوم حوكمة الشركات يقوم على مجموعة من المبادئ والقواعد أهمها تحقيق العدالة والشفافية في القوائم المالية للشركة كما أنها تحتاج لإطار قانوني وتنظيمي ملائم، ويتم اختبار صحة هذا الفرض من خلال أراء وإجابات أفراد العينة والملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم(03-09): يبين نتائج عينة الدراسة حول ممارسة مبادئ حوكمة الشركات

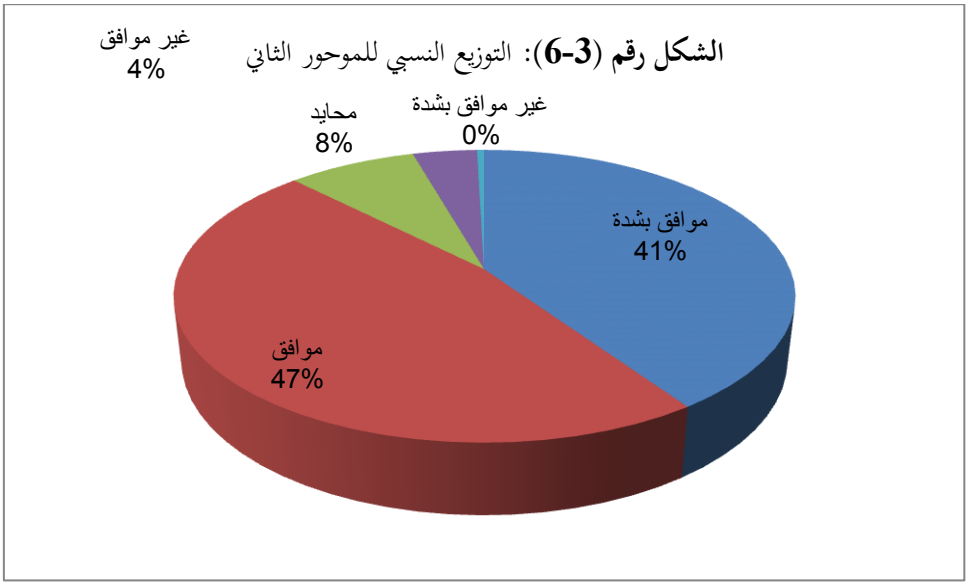
المحور الثاني: ممارسات حوكمة الشركات	المقياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	الانحراف	النتيجة
يمثل تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية ومنع حالات الغش والتحايل.	التكرار	13	11	00	01	00	4.44	0.71	موافق بشدة
	النسبة%	52	44	00	04	00			
يعمل مجلس الإدارة على توفير كامل المعلومات للإدارة وكذا تحقيق مصالح الشركة والمساهمين.	التكرار	12	11	02	00	00	4.40	0.64	موافق بشدة
	النسبة%	48	44	08	00	00			
الإفصاح عن المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب.	التكرار	09	14	02	00	00	4.28	0.61	موافق بشدة
	النسبة%	36	56	08	00	00			
المساوات بين حملة الأسهم في التصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات.	التكرار	12	10	02	01	00	4.32	0.80	موافق بشدة
	النسبة%	48	40	08	04	00			
يقوم مجلس الإدارة بتمثيل المساهمين وأصحاب المصالح والمحافظة على حقوقهم ورسم السياسات العامة للشركة.	التكرار	08	13	04	00	00	4.16	0.68	موافق
	النسبة%	32	52	16	00	00			
للمساهمين الحق في المشاركة عند إجراء أي تعديل خاص بالنظام الأساسي للشركة.	التكرار	13	08	02	02	00	4.28	0.93	موافق بشدة
	النسبة%	52	32	08	08	00			
تهدف حوكمة الشركات إلى توفير الحماية للمساهمين وزيادة الثقة للمتعاملين مع الشركة.	التكرار	09	14	01	01	00	4.24	0.72	موافق بشدة
	النسبة%	36	56	04	04	00			

لمبادئ وقواعد حوكمة الشركات قوانين وتشريعات وآليات تحكمها تضمن لها وجود أسواق ذات كفاءة وتنافسية.	التكرار	07	14	01	02	01	3.96	1.01	موافق
	النسبة%	28	56	04	08	04			
تعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة.	التكرار	08	11	04	02	00	4.00	0.91	موافق
	النسبة%	32	44	16	08	00			
نتيجة المحور	التكرار	91	106	18	09	01	4.23	0.77	موافق بشدة
	النسبة %	40.44	47.11	08	4	0.44			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS.

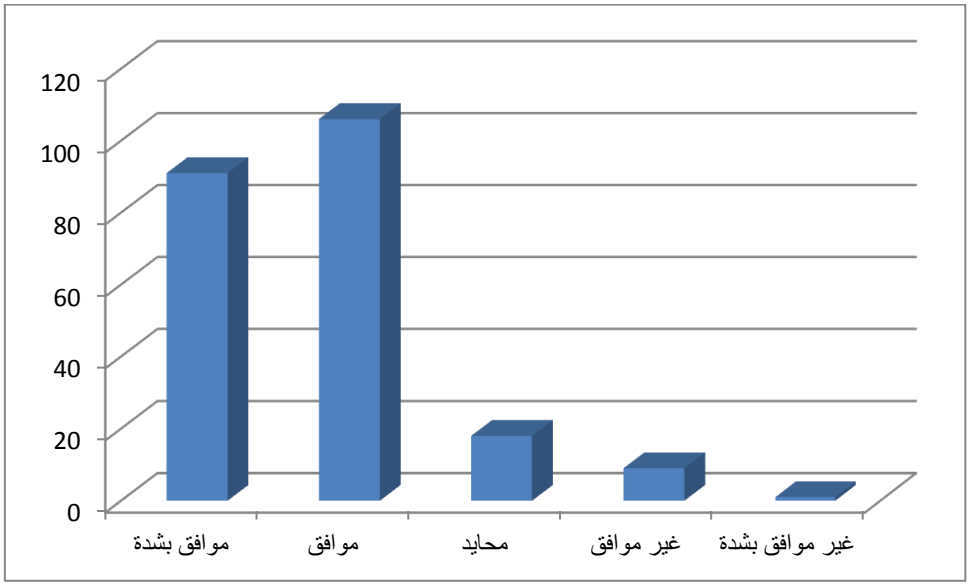
وحيث يمكن توضيح كلا من التوزيع التكراري ونسبته المؤوية من خلال الأشكال التالية:

الشكل رقم (3-6): التوزيع النسبي للموحور الثاني



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على برنامج Excel

الشكل رقم (3-7): التوزيع التكراري لإجابة عينة الدراسة حول المحور الثاني



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على برنامج Excel.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية مجتمع عينة الدراسة كانت إيجابية حيث تبين لنا من خلال إجابات أفراد العينة أن نسبة 50% لديهم نسبة الموافقة بشدة، بينما بلغت نسبة الموافقة 44%، ونسبة درجة محايدين بلغت 04% وهذا ما يؤكد أن تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يتمثل في زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية ومنع حالات الغش والتحايل، كما بينت العبارة الثانية أن عينة الدراسة الموافقة بشدة بنسبة 48% وموافقة بنسبة 44% والفئة المحايدة بـ 08%، وهذا يدل على أن مجلس الإدارة يعمل على توفير كامل المعلومات للإدارة وكذا تحقيق مصالح الشركة والمساهمين، وقد بينت العبارة الثالثة أن نسبة الموافقة على الإفصاح عن المعلومات بطريقة العادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب بلغت 56% والموافقة بشدة بلغت 36% والفئة المحايدة تعادل 08% وهو ما يؤكد رضا غالبية عينة الدراسة، أما في العبارة الرابعة فقد بلغت نسبة الموافقة بشدة 48% على المساوات بين حملة الأسهم في التصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات ونسبة الموافقة بـ 40%، أما فئة المحايدين فبلغت 08% وغير الموافقين 04%، وفي العبارة الخامسة بلغت نسبة الموافقة بشدة 32% والموافقة 52% والتي تدل على قيام مجلس الإدارة بتمثيل المساهمين وأصحاب المصالح والمحافظة على حقوقهم ورسم السياسات العامة لشركتهم، وبلغت نسبة الموافقة بشدة 52% والتي تحث على أن للمساهمين الحق في المشاركة عند إجراء أي تعديل خاص بالنظام الأساسي للشركة كما بلغت نسبة الموافقة 32% ونسبة المحايدين والغير الموافقين 08%، وهذا يدل على رضا

غالبية عينة الدراسة في العبارة السادسة، أما في العبارة السابعة فقد بلغت نسبة الموافقة بشدة 36% ودرجة الموافقة بنسبة 56% وهذا يعني أن حوكمة الشركات تهدف إلى توفير الحماية للمساهمين وزيادة الثقة للمتعاملين مع الشركة، ونسبة 04% تدل على درجة المحايدين وغير الموافقين، وقد بينت العبارة الثامنة أن نسبة الموافقة التي تدل على أن لمبادئ وقواعد حوكمة الشركات قوانين وتشريعات وآليات تحكمها تضمن لها وجود أسواق ذات كفاءة وتنافسية قد بلغت 56% ودرجة الموافقة بشدة بلغت 28% أما في العبارة التاسعة فقد بلغت نسبة الموافقة بشدة 32% والتي تعتبرأن المساوات في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة أما نسبة الموافقة فبلغت 44%، وهو ما يؤكد رضا غالبية عينة الدراسة.

وبصفة عامة يتبين لنا أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الثاني يساوي 04.23 وتشير إلى درجة إجابة الموافقة بشدة وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى التي تؤكد أن لحوكمة الشركات مبادئ وقواعد تقوم عليها ومن بينها تحقيق الإفصاح والشفافية وهذا ما يؤكده رضا غالبية أفراد العينة بدرجاتهم متفاوتة من خلال إجاباتهم على هذ المحور.

المطلب الثاني: تحليل متغيرات المحور الثالث (المراجعة الخارجية كآلية لحوكمة الشركات)

يتكون هذا العنصر من مجموعة عبارات ممتدة من العبارة العاشرة إلى غاية العبارة الثامنة عشر، وتهتم هذه العبارات بمعرفة ما إذا كانت المراجعة الخارجية كآلية لحوكمة الشركات.

ينص هذا الفرض على أن المراجعة الخارجية تعتبر كآلية وضمان لحوكمة الشركات، ويتم اختبار صحة هذا الفرض من خلال أراء وإجابات أفراد العينة والملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم(03– 10): يبين نتائج عينة الدراسة حول ما إذا كانت المراجعة الخارجية كآلية لحوكمة الشركات.

المحور الثالث: المراجعة الخارجية كآلية من حوكمة الشركات.	المقياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	الانحراف	النتيجة
تعتبر المراجعة الخارجية (الإلزامية) من خلال التقارير المقدمة من طرف المحافظ الحسابات ذات اهمية كبيرة لمستخدمي القوائم المالية.	التكرار	12	13	00	00	00	4.48	0.50	موافق بشدة
	النسبة%	48	52	00	00	00			
يقوم محافظ الحسابات بمراجعة نظم الرقابة الداخلية	التكرار	12	12	01	00	00	4.44	0.58	موافق بشدة

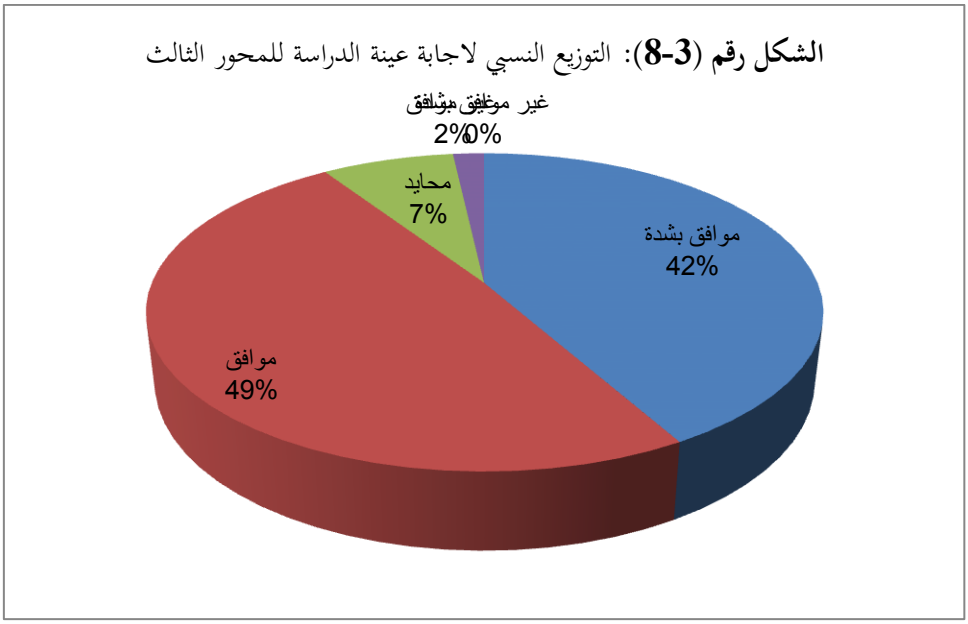
والقوائم المالية وذلك لمعرفة مدى دقتها.	النسبة%	48	48	04	00	00			
لمحافظ الحسابات الحق في الكشف والإفصاح عن الانحرافات الموجودة في الشركة واقتراح الحلول التي تؤدي إلى تصحيح الأوضاع مستقبلا.	التكرار	09	13	03	00	00	4.24	0.66	موافق بشدة
	النسبة%	36	52	12	00	00			
إن توافر الاستقلال والحياد لدى محافظ الحسابات يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومات المحاسبية.	التكرار	12	10	02	01	00	4.32	0.80	موافق بشدة
	النسبة%	48	40	08	04	00			
محافظ الحسابات قادر على أداء عمله بموضوعية دون خضوعه لأية ضغوطات.	التكرار	09	11	04	01	00	4.12	0.83	موافق
	النسبة%	36	44	16	04	00			
إن توفير الامكانيات والمعلومات الكافية تجعل محافظ الحسابات يؤدي عمله بالشكل المطلوب.	التكرار	13	09	01	02	00	4.32	0.90	موافق بشدة
	النسبة%	52	36	04	08	00			
يقوم محافظ الحسابات بإبلاغ السلطات والمساهمين عن أي نشاط غير قانوني.	التكرار	10	13	02	00	00	4.32	0.62	موافق بشدة
	النسبة%	40	52	08	00	00			
يجب على محافظ الحسابات أن يبدي في تقريره إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا لمعايير المراجعة الدولية.	التكرار	08	15	02	00	00	4.24	0.59	موافق بشدة
	النسبة%	32	60	08	00	00			
تعتبر المراجعة الخارجية آلية لتحسين القوائم المالية وأداة غرس الثقة بين أصحاب المصالح والمجتمع كله.	التكرار	09	14	02	00	00	4.28	0.61	موافق بشدة
	النسبة%	36	56	08	00	00			

نتيجة المحور	التكرار	94	110	17	04	00	4.30	0.67	موافق
	النسبة	41.77	48.88	7.55	1.77	00			بشدة

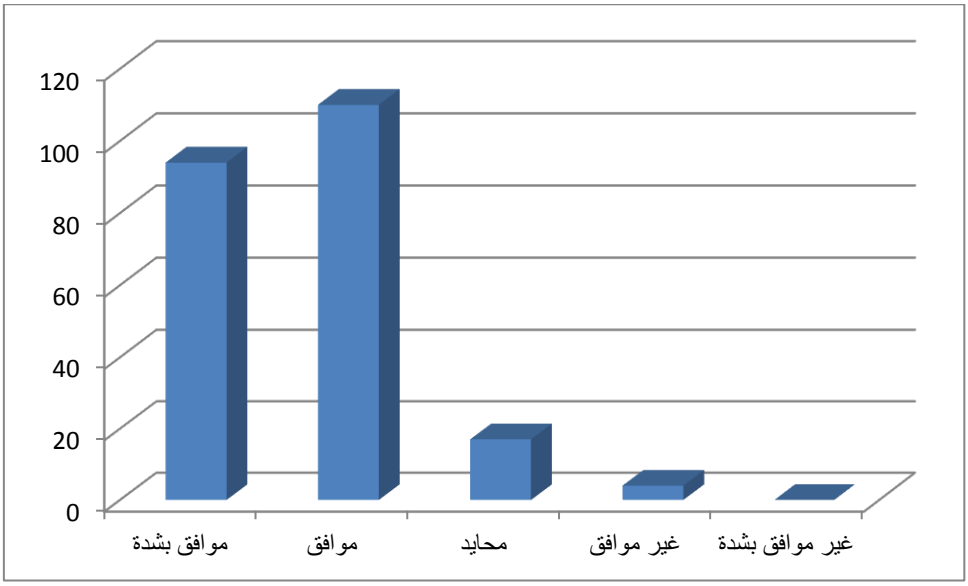
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS.

وحيث يمكن توضيح كلا من التوزيع التكراري ونسبته المؤوية من خلال الأشكال التالية:

الشكل رقم (3-8): التوزيع النسبي لاجابة عينة الدراسة للمحور الثالث



الشكل رقم (3-9): التوزيع التكراري لإجابة عينة الدراسة حول المحور الثالث



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على برنامج Excel.

تشير الأرقام المبينة في الجدول السابق إلى أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع عبارات المحور الثالث ويتضح ذلك من خلال العبارة العاشرة حيث بلغت نسبة الموافقة 52 % مما يدل على أن المراجعة الخارجية (الإلزامية) المقدمة من طرف محافظ الحسابات تعتبر ذات أهمية كبيرة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وبلغت نسبة الموافق بشدة 48%، ويتضح من العبارة الحادي عشر أن نسبة الموافقة بشدة والموافقة بلغت 48% وهذا يدل على أن محافظ الحسابات يقوم بمراجعة نظم الرقابة الداخلية والقوائم المالية وذلك لمعرفة مدى دقتها، وفي العبارة الثانية عشر بلغت نسبة الموافقة 48% مما يعني أن لمحافظ الحسابات الحق في الكشف والإفصاح عن الانحرافات الموجودة في الشركة واقتراح الحلول التي تؤدي إلى تصحيح الأوضاع مستقبلا ونسبة الموافق بشدة كانت 36%، كما أنه يتضح من خلال العبارة الثالثة عشر والرابعة عشر أن نسبة الموافقة بشدة بلغت 48% و36% على التوالي والتي تدل على توافر صفات الاستقلال والحياد لدى محافظ الحسابات حتى يؤدي عمله بالشكل المطلوب ويعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقاريره عن المعلومات المحاسبية ولا يمارس عمله تحت أي ضغط، وأن تتوفر لديه الإمكانيات والمعلومات اللازمة من أجل إعطاء رأيه الفني المحايد وهذا ما دلت عليه العبارة الخامسة عشر والتي بلغت نسبة الموافقة بشدة 52% و36% لدرجة الموافق فقط، كما بلغت نسبة الموافقة 52% والتي تنص على قيام محافظ الحسابات بإبلاغ السلطات والمساهمين عن أي نشاط غير قانوني، كما يجب على محافظ الحسابات أن يبدي في تقريره إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا لمعايير المراجعة الدولية والتي كانت نسبة الموافقة فها 60% والموضحة في العبارة السادسة عشرة، أما بالنسبة للعبارة السابعة عشر فكانت نسبة الموافقة 56% وهذا يدل على أن المراجعة الخارجية تعتبر كآلية لتحسين القوائم المالية وأداة غرس الثقة بين أصحاب المصالح والمجتمع كله أما نسبة المحايدين والغير الموافقين للعبارات التسع كانت تتراوح بين 04% و16%.

وبصفة عامة يتبين لنا من خلال المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الثالث يساوي 4.30 وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية التي تعتبر أن المراجعة الخارجية آلية من آليات حوكمة الشركات وهذا ما يظهر في الانحراف المعياري الذي يساوي 0.67.

المطلب الثالث: تحليل عبارات المحور الرابع (دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ الحوكمة)

يتكون هذا العنصر من مجموعة عبارات ممتدة من العبارة التاسعة عشر إلى غاية العبارة السادس والعشرين وتهتم هذه العبارات بمعرفة مدى دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات.

وينص هذا الفرض على مساهمة المراجع الخارجي في تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال محاولته لحل المشاكل المرتبطة بعقد الوكالة ودراسته لبعض الآليات التنظيمية التي تدعم عملية المراجعة في تفعيل الحوكمة، ويتم اختبار صحة هذا الفرض من خلال أراء وإجابات أفراد العينة والملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم(03– 11): يبين نتائج عينة الدراسة حول مدى دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

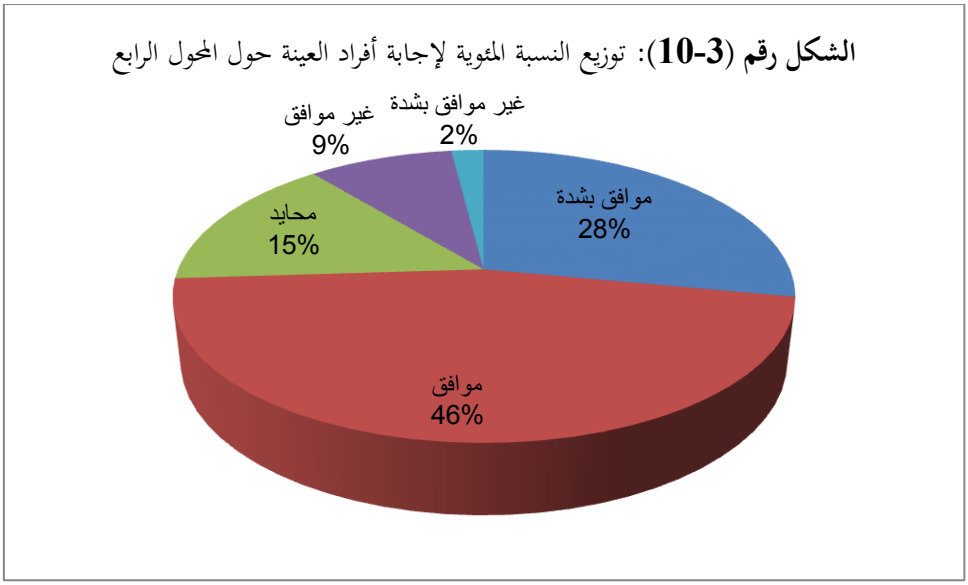
المحور الثاني: دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات	المقياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	الانحراف	النتيجة
يمكن اعتبار التقارير المعدة من طرف المحافظ الحسابات كفيلة بحل بعض مشاكل الوكالة.	التكرار	11	10	02	02	00	4.20	0.91	موافق بشدة
	النسبة%	44	40	08	08	00			
إن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية لا تعتبر هدف أساسي للمراجعة وان المراجعين يتحملون مسؤولية محدودة بهذا الخصوص.	التكرار	02	07	07	07	02	3.00	1.11	محايد
	النسبة%	08	28	28	28	08			
يوجد أثر للمراجعة الخارجية في تحسين فعالية وكفاءة مبادئ الحوكمة الخاصة بالشركة.	التكرار	06	15	04	00	00	4.08	0.64	موافق
	النسبة%	24	60	16	00	00			
يلتزم محافظ الحسابات ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة في اطار تطبيق مبادئ الحوكمة.	التكرار	08	15	02	00	00	4.24	0.59	موافق بشدة
	النسبة%	32	60	08	00	00			
يقوم محافظ الحسابات بدراسة التقارير المالية التي تقدمها له الإدارة ومدى مساهمتها في تفعيل مبادئ الحوكمة.	التكرار	05	13	06	01	00	3.88	0.78	موافق
	النسبة%	20	52	24	04	00			
يملك محافظ الحسابات معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ الحوكمة.	التكرار	05	13	02	05	00	3.72	1.02	موافق
	النسبة%	20	52	08	20	00			
يتلقى محافظ الحسابات تدريب	التكرار	06	12	05	01	01	3.84	0.98	موافق

وتعليم مستمر للمعايير المهنية الواجبة وكيفية تفعيل مبادئ الحوكمة.	النسبة%	24	48	20	04	04			
يتوافر التأهيل العلمي والعملي المناسبين لدى محافظ الحسابات لتفعيل الحوكمة ومبادئها.	التكرار	13	07	02	02	01	4.16	1.14	موافق
	النسبة%	52	28	08	08	04			
نتيجة المحور	التكرار	56	92	30	18	04	3.89	0.89	موافق
	النسبة	28	46	15	09	02			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS.

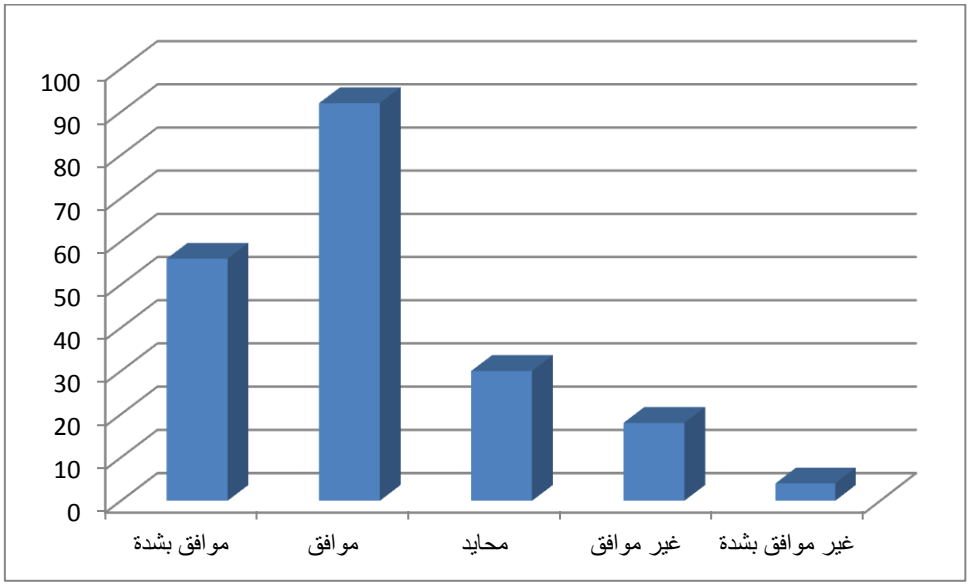
وحيث يمكن توضيح كلا من التوزيع التكراري ونسبته المئوية من خلال الأشكال التالية:

الشكل رقم (3-10): توزيع النسبة المئوية لإجابة أفراد العينة حول المحول الرابع



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على برنامج Excel.

الشكل رقم (3-11): التوزيع التكراري لإجابة عينة الدراسة حول المحور الرابع



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على برنامج Excel.

من الجدول أعلاه يتضح أن أراء مجتمع الدراسة كانت معظمها إيجابية في عبارات المحور الرابع ويتضح من خلال ذلك في العبارة التاسعة عشر حيث بلغت نسبة الموافقة 40% والموافق بشدة كانت 44% والتي تدل على أن التقارير المعدة من طرف المحافظ الحسابات كفيلة بحل بعض مشاكل الوكالة ولك من خلال الحد في الصراع القائم بين أصحاب نظرية الوكالة والتقليل من آثار مشكلة الاختيار العكسي، أما بالنسبة للعبارة العشرين والتي تعتبر اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية ليست هدف أساسي للمراجعة وأن المراجعين يتحملون مسؤولية محدودة بهذا الخصوص فقد بلغت نسبة آراء العينة 28% بالتساوي بين درجة الموافقة والغير الموافقين والمحايدين ويتضح في العبارة الواحد والعشرين والثاني والعشرين أن نسبة الموافقة فيهما بلغت 60% والتي تبين أثر المراجعة الخارجية في تحسين فعالية وكفاءة مبادئ حوكمة الشركات والتزام محافظ الحسابات ببذله العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات تحليل ودراسة القوائم المالية التي تقدم من طرف الإدارة حتى يتسنى له توضيح تطبيق مبادئ الحوكمة بشكل جيد، وأن يكون على دراية كافية بكافة المعايير المهنية من أجل تفعيل مبادئ وقواعد الحوكمة وهذا ما تدل عليه العبارة الثالث والعشرين والرابع والعشرين التي بلغت نسبتهما 52%، أما بالنسبة للعبارتين الخامس والعشرين والسادس والعشرين فقد بلغت نسبتهما على التوالي 48% و 28%، أما نسبة الموافقة بشدة فكانت 24% و 52% على التوالي والتي تبين آليات التي تؤدي بدعم المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ الحوكمة

ومن بين هذه الآليات نجد آليات المهنية والأكاديمية والمتمثلة في عقد مؤتمرات ندوات خاصة بمجال الحوكمة والمراجعة...الخ.

وفي الأخير يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الرابع يساوي3.89 وهو ما يؤكد رضا غالبية افراد عينة مجتمع الدراسة بدرجات متقاربة على أن دور مراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات وهذا ما يظهر من خلا ل الانحراف المعياري 0.89، وعلى هذا تتأكد صحة الفرضية الثالثة والتي تنص على مساهمة المراجع الخارجي في تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال محاولته لحل المشاكل المرتبطة بعقد الوكالة ودراسته لبعض الآليات التنظيمية والمهنية التي تدعم عملية المراجعة في تفعيل الحوكمة .

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية قمنا بتحليل النتائج التي تم التوصل إليها من خلال إجابات أفراد العينة التي تم اختيارها من موظفين مؤسسة سونلغاز وبعض المحاسبين ومحافظي الحسابات لولاية تيسمسيلت، وذلك باستعمال البرنامج الإحصائي (SPSS)، لتحديد دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات وخلصت هذه الدراسة إلى ما يلي:

– من تحليل النتائج السابقة اتضح أن مفهوم حوكمة الشركات يقوم على مجموعة من المبادئ والقواعد من أهمها تحقيق العدالة والشفافية في القوائم المالية للشركة كما أنها تقوم على توفير إطار قانوني وتنظيمي ملائم.

–كما تم استنتاج بأن المراجعة الخارجية هي آلية من آليات الحوكمة الشركات وضمان لممتلكاتها.

– ومن خلال تحليل المحور الأخير تم استنتاج مدى مساهمة المراجع الخارجي في تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال محاولته لحل المشاكل المرتبطة بعقد الوكالة ودراسته لبعض الآليات التنظيمية والمهنية التي تدعم عملية المراجعة في تفعيل الحوكمة وعلى هذا الأساس يتأكد دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات.

الخاتمة:

من خلال دراسة موضوع البحث والمتمثل في دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية، ومعالجة إشكاليته التي تدور حول مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل الحوكمة، مجسدين ذلك على الواقع العملي من خلال قيامنا بدراسة بعض موظفي مؤسسة سونلغاز ومحافظي الحسابات ومحاسبين لولاية تيسمسيلت، وذلك من خلال المقابلة الشخصية واستعمال أداة الاستبيان لجمع المعلومات، ولاستكمال الدراسة تم معالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى، حيث تناولت الدراسة النظرية في فصلين إذ تم التطرق في الفصل الأول للإطار النظري لحوكمة الشركات، وفي الفصل الثاني تم معالجة المراجعة الخارجية كآلية من حوكمة الشركات، أما في الفصل الثالث فقد قمنا بالدراسة الميدانية.

نتائج اختبار الفرضيات:

انطلاقا من الدراسة النظرية والميدانية التي اعتمدت في هذا البحث فقد تم الوصول إلى النتائج بخصوص الفرضيات التي تم اقتراحها في بداية هذا البحث كما يلي:

بالنسبة **للفرضية الأولى** والمتمثلة في أن حوكمة الشركات تقوم على مجموعة من المبادئ أهمها الشفافية في القوائم المالية للشركة، كما أنها تحتاج إلى إطار تشريعي وتنظيمي ملائم حيث تم تحقيق هذا الفرض لأن حوكمة الشركات تركز على عدة نقاط لضمان الإدارة السليمة للشركات، يأتي في مقدمتها وأكثرها الشفافية في القوائم المالية والعمليات المحاسبية ومعاملات الشركة، وذلك لمنع وتفادي عمليات الفساد التي تؤدي إلى استنزاف موارد الشركات وتأكد قدرتها التنافسية، ويمكننا أن نتفق بضرورة توفر الإطار المؤسسي للحوكمة قبل إلزام الشركات بتطبيق مبادئ الحوكمة لأنه بدون هذا الإطار لا يكون لهذه المبادئ أي دور مهما كانت جودة تصميمه، و في ضوء التحليلات النظرية والعملية للدراسة التي أجريت على بعض مكاتب المحاسبين ومحافظي الحسابات تم اتفاق أفراد العينة على أن تطبيق الحوكمة ينمي ثقة المساهم بالشركة وذلك لما تحققه الحوكمة من تطبيق الإفصاح والشفافية في إعداد التقارير والقوائم المالية وعلى أساس هذه النتائج تتحقق الفرضية الأولى.

أما بالنسبة **للفرضية الثانية** التي تعتبر المراجعة الخارجية كآلية من آليات الحوكمة التي تهدف إلى زيادة فعالية تطبيق هذه الحوكمة والحد من مختلف النزاعات والمشاكل القائمة في المؤسسة من خلال التخفيض من عدم تماثل المعلومات التي يتميز بها المدراء في الغالب، وبالتالي السماح لجميع الأطراف الحصول على مختلف المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، بالإضافة إلى التقليل من مشكلة الاختيار العكسي والتخفيض من عجز الآليات الأخرى في الحد من التلاعبات والغش، لذلك يمكننا القول بأن العلاقة التي يمكن أن تنشأ بين المراجعة الخارجية وحوكمة

المؤسسات هو أن المراجعة الخارجية تعتبر من بين الآليات التي تحتاج إليها المؤسسات لوضع حد للنقائص الموجودة.

2-نتائج الدراسة:

في ضوء التحليلات النظرية والعملية للدراسة التي أجريت على مختلف الجوانب المتعلقة بكل من المراجعة الخارجية وكذا حوكمة الشركات، ودور المراجعة الخارجية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تعبر الحوكمة عن مجموعة القواعد والأسس والطرق التي تدار وتراقب بها الشركة من أجل الحفاظ على أموال الأطراف ذات العلاقة بها، وتتمثل هذه الأطراف في المساهمين، الإدارة، مجلس الإدارة، أصحاب المصالح مثل العمال، الموردين والعملاء.

- تطبيق حوكمة الشركات يحقق مزايا مختلفة يمكن أن تحل العديد من المشاكل التي تواجه الشركات بشكل عام وبشكل خاص المشاكل المالية، وأهمها فقدان الثقة والمصداقية في التقارير والقوائم المالية، من خلال تعزيز الإفصاح والشفافية فيها.

- تساهم المراجعة الخارجية في تطبيق الإفصاح والشفافية عن كل المعلومات التي تخدم كافة الأطراف المهتمة بأمر الشركة، فهي تعمل على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

- دور المراجعة الخارجية الذي أصبح جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الشركات، وأيضا يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ومشكلة الانحراف الخلقي فيها.

- يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية أثناء أدائه لمهامه وتظهر هذه الاستقلالية من خلال تصرفه بنزاهة وبدون تحيز عند أداء الخدمات المهنية، و هذا ما يدعم إضفاء الثقة والمصداقية في القوائم المالية، فهذا ما يحقق متطلبات حوكمة الشركات.

- تسعى الشركات في الجزائر إلى الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وهذا لإضفاء المصداقية والشفافية لدى الأطراف ذات العلاقة مع الشركة ورعاية مصالحهم .

3-التوصيات:

بناءا على النتائج التي تم الوصول إليها نقترح جملة من التوصيات والتي تهدف من خلالها إلى ضرورة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ومعرفة دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات من خلال تعزيز إفصاح والشفافية في التقارير والقوائم المالية ويمكن إيجاز هذه التوصيات من خلال العناصر التالية:

- العمل على وضع دليل لحوكمة الشركات في الشركات بالجزائر، وإصدار قانون يلزم تلك الشركات بالتقيد به .

– يجب على المهتمين بالحوكمة خاصة المحاسبين والمراجعين عقد مؤتمرات وورشات عمل مهمتها الأساسية التعرف على مبادئ الحوكمة والعمل على تطبيقها.

– تفعيل دور المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء من أجل ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في مجال حوكمة الشركات.

– على الجهات المسؤولة عن مهنتي المحاسبة ولمراجعة في الجزائر وإعطاء أهمية خاصة لهاتين المهنتين، وهذا من خلال إقامة دورات تكوينية لتنمية الكفاءات والمهارات.

– إصدار عدد من القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بتطبيق حوكمة الشركات التي تفرض على المراجعين الخارجيين بالاهتمام بها.

– ضرورة تدعيم استقلالية محافظي الحسابات لتعزيز الثقة والمصداقية في القوائم المالية، وذلك عن طريق المنظمات المهنية والهيئات المشرفة على المراجعة.

– أن تحرص الشركات على عدم وجود تعارض بين الإدارة والمساهمين، وذلك من خلال عقد دورات مع المساهمين.

– العمل على نشر ثقافة الحوكمة لدى كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة بشكل أوسع، من خلال إصدار النشرات والتعليمات المنظمة لأسس وقواعد التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات.

أفاق الدراسة:

يمكننا في نهاية هذه الدراسة أن نبرز بعض الاستفهامات يجب التطرق إليها في الدراسات اللاحقة وهي:

– إجراء دراسة حول المعوقات التي تواجه تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر.

– إعداد دراسة مقارنة بين الشركات التي طبقت ولم تطبق الحوكمة بهدف قياس فاعلية تطبيق الحوكمة بالشركات.

– مدي فعالية تطبيق الحوكمة في المؤسسات الجزائرية خاصة في ظل عدم توفير سوق مالي فعال.

مقدمة

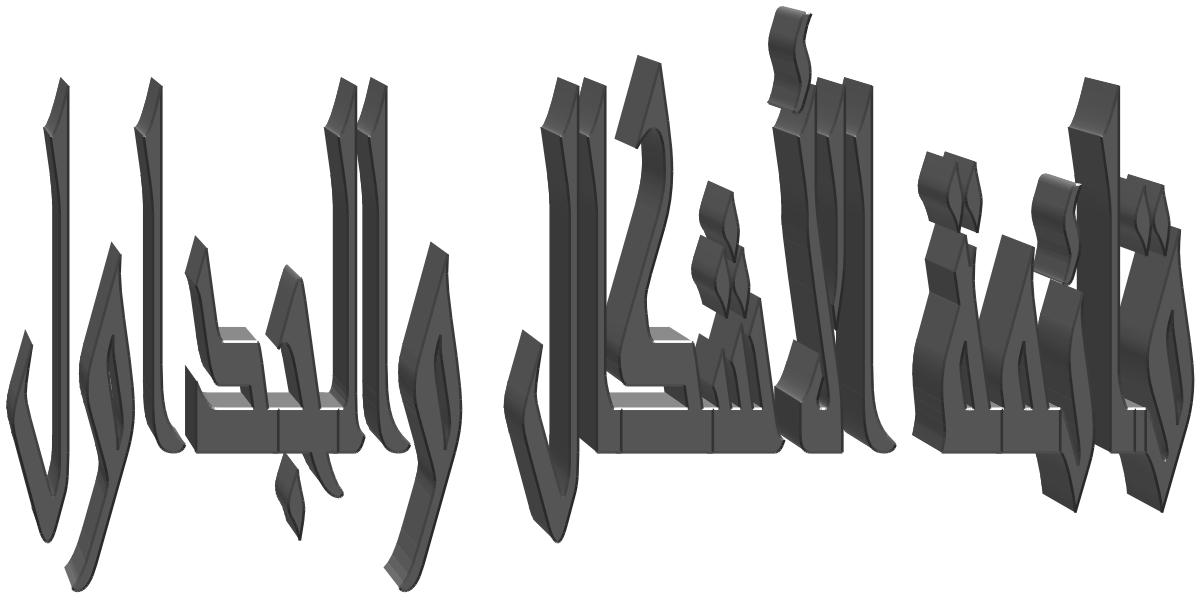
الفصل الأول

الفصل الثاني

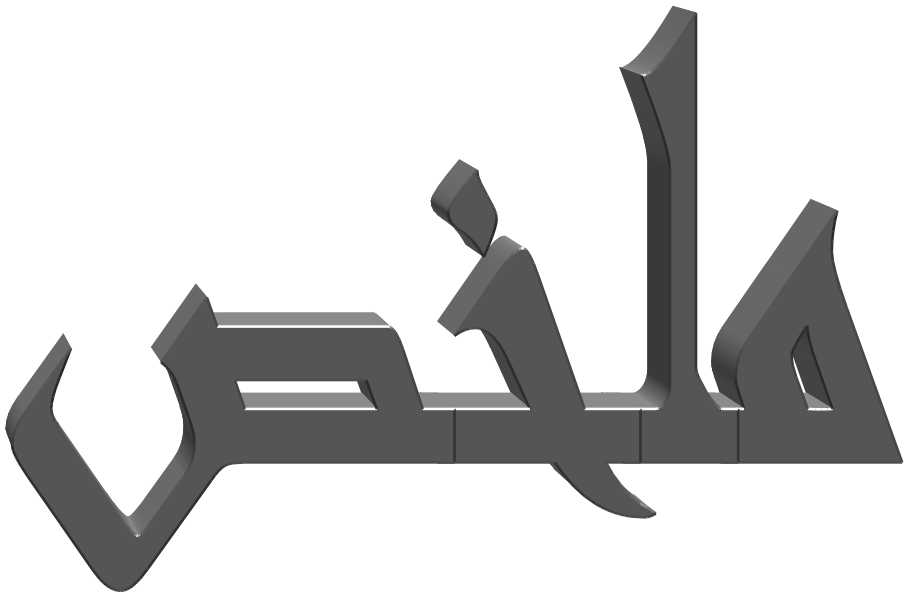
الفصل الثالث

خاتمة

قائمة المصادر والمراجع


خاتمة الأشكال والجداول

فهرس


ملخص

الملاحق

أولا: الكتب

01- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.

02- أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

03- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة في الاطار النظري والإجراءات العملية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الجزء الأول الطبعة الأولى، 2009.

04- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية العملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2004.

05- رجب السيد، عبد الفتاح مُحَمَّد الصحن، محمود نادي درويش، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

06- طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (مفاهيم، مبادئ، تجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، 2005.

07- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة وشرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الجزء الأول، 2004.

08- عبد الفتاح مُحَمَّد الصحن، سمير كامل، محمود نادي درويش، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2001.

09- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006-2007.

10- عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، مصر، 2007.

11- عطا الله وارد خليل، مُحَمَّد عبد الفتاح العشماوي، **الحوكمة المؤسسية**، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008.

12- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2006.

13- كاثرين كوتشا، وآخرون، ترجمة سمير كريم، **حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرون**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، الطبعة الثانية، 2003.

15- مُحَمَّد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.

16- مُحَمَّد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.

17- مُحَمَّد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، 2002.

مُحَمَّد سمير الصبان، مُحَمَّد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004-2005.

18- مُحَمَّد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة معمقة في تدقيق الحسابات**، دار الكنوز للمعرفة العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.

19- مُحَمَّد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الثانية، 2009.

20- مصطفى يوسف كافي، **الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2013.

ثانيا: المذكرات

21- أحمد محمود خليل الأسطل، **دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.

22- أسامة عبد المنعم السيد علي، **أثر رأس المال الفكري والتدقيق الداخلي على الحاكمة المؤسسية في الشركات الصناعية الأردنية**، أطروحة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة عمان العربية، 2008.

23- أشرف درويش أبو موسى، **حوكمة الشركات و أثرها على كفاءة سوق فلسطين للأسواق المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

24- بن دادة سعيد، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية عل تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر (دراسة تطبيقية)**، مذكرة ماستر في دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.

25- بورحلة جميلة، بلحوة ريمة، **دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة ماستر في المحاسبة والمراجعة، 2012- 2013.

26- حسين عبد الجليل غزوي، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية (دراسة اختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة (التحليل المالي)، الأكاديمية العربية بالدانيمارك، 2010.

28- حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009.

29- حمادي نبيل، **التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات (دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة)**، مذكرة ماجستير في المالية والمحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، 2007-2008.

30- عدنان عبد المجيد عبد الرحمان قباجة، **أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، أطروحة دكتوراه في الفلسفة التمويل، جامعة عمان العربية، عمان، 2008.

31- عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات (دراسة ميدانية)**، مذكرة ماجستير، في المالية والمحاسبة، جامعة المدية، المدية، 2008-2009.

32- فاتح غلاب، **تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة (دراسة لبعض المؤسسات الصناعية)**، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011.

33- قدري عثمان إبراهيم، **أثر ممارسة الحوكمة المؤسسية على تنافسية الشركة (دراسة حالة الشركات المساهمة العامة الأردنية)**، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة اليرموك، إربد الأردن، 2009.

34- ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبق مبادئ الحوكمة على الإفصاح وجودة التقارير المالية ، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، 2009.

35- مُحَّد جميل حبوش، **مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات (دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين،والمراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة)**، مذكرة ماجستير في محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

36- مُحَّد عبد الله مُحَّد العبيدلي، **أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

37- هيدوب ليلى ريمه، **المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبارENTP)**، مذكرة ماستر في دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

38- وجدان علي أحمد، **دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر، 2009-2010.

ثالثا: المداخلات والمقالات

39- أبو إسماعيل نهلة، مخناش فتيحة، **مدى تأثير قواعد حوكمة المؤسسات على الإفصاح المحاسبي**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بو علي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

40- أحمد حلمي جمعة، **التحكم المؤسسي و أبعاد التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي**، المؤتمر العلمي المهني حول التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، جامعة الزيتونة، عمان، يومي 24- 25 أيلول 2003.

41- أشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات**، الملتقى العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.

42- إمام حامد آل خليفة، **التدقيق الداخلي وتفعيل مبادئ الحوكمة في التشريع الضريبي المصري**، الملتقى العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.

43- بدروني هدى، فلاحي زهيرة، **أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في تطوير المؤسسات المالية الإسلامية وتفعيل دورها في تحقيق التنمية**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بو علي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

44- بوزيان عبد الباسط، غالمي زهيرة، **فعالية الحوكمة في إرساء شفافية الموازنة العامة**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بو علي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

45- بوهنة كلثوم، نور مُحَمَّد، **الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري بالمؤسسات العمومية**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

46- تقرورت مُحَمَّد، بوحجرة رشيد، **دور الحوكمة في الإصلاح الإداري التعليمي للمؤسسات الجامعية**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بو علي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

47- الحميدي أبو قاسم، **دور العدالة التنظيمية في تحقيق مبادئ الحوكمة الداخلية للشركات**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بو علي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

48- حميدي عبد الرزاق، الريحاني أمال، **تعزيز الحوكمة في المصارف الجزائرية واقع وأفاق**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

49- خلف عبد الله الواردات، **التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات**، الملتقى العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.

50- دحمان زناتي نبيلة، بن نافلة قدور، **حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بو علي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

51- رأفت حسين مطير، **آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات**، الجامعة الإسلامية، غزة.site.iugaza.edu.ps/rmotair/files/2010/02/Article.pdf

52- زايدي عبد السلام، خلف الله كريم، **حوكمة الشركات بين الأسس النظرية وآليات التطبيق مع الإشارة إلى واقع الحوكمة في الجزائر**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بو علي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

53- سفير مُحَّد، رزقي إسماعيل، **مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المالي**، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05-06 ماي 2013.

54- سليمان ناصر، ربيعة بن زيد، **دور الحوكمة في إدارة مخاطر الصكوك الإسلامية**، الملتقى الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بو علي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

55- سنوسي أسامة، بن محبوب فاطمة، **حوكمة الإدارة الضريبية كآلية لرقابة المصالح القاعدية للإدارة الضريبية في الجزائر**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بو علي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

56- شباب سيهام، علي دحمان مُحَّد، **متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في الإصلاح الميزاني بالجزائر**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بو علي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

57- شرقي عمر، **دور وأهمية الحوكمة في استقرار النظام المصرفي**، الملتقي العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي20-21 أكتوبر، 2009.

58- صالحي مُحَّد يزيد، بن قارة إيمان، **حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية إطلالة على التجربة الماليزية**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

59- ظاهر القشي، **الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع**، الملتقى العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.

60- عبد العالي مُحَّدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد الإداري والمالي**، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، 2012.

61- عبو سعاد، شمام فوزية، **مساهمة حوكمة الشركات في رأس المال الفكري**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بو علي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

62- عبو هدى، عبو ربيعة، **أثر قواعد الحوكمة على قرار المستثمر**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بو علي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

63- علون مُحَمَّد لمين، فروجي نوح، **دور التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق الحوكمة في إضافة قيمة المؤسسة الاقتصادية**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بو علي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

64- قرقاد عادل، خوالد أبو بكر، **دور حوكمة المؤسسات المصرفية في محاربة الفساد الإداري والمالي في القطاع المصرفي**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

65- مجلي خليصة، عميروش إيمان، **دور الهيئات والمنظمات الدولية في إرساء مبادئ حوكمة الشركات**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

66- محاني أحمد، نورين بومدين، **دور حوكمة الشركات في تحقيق الاستقرار المستديم للأسواق المالية**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

67- مُحَمَّد سليمان صلاح، **الاستفادة من أدوات الرقابة وإدارة المخاطر لخدمة حوكمة الشركات**، الملتقى العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.

68- مُحَمَّد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، المؤتمر العلمي الدولي حول حوكمة الإدارة في عصرنة المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 15-17 ديسمبر 2012.

69- مرني صنديد محي الدين، **دور الحوكمة في بيئة القطاع المصرفي (دراسة البنوك الجزائرية نموذجا)**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بو علي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

70- مسعي بلال، طبيب عبد السلام، **تأثير مبادئ الحوكمة على الشركات العائلية**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بو علي، شلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

71- مصطفى حسين بسيوني السعدني، **المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية**، الملتقى العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.

72- ممدوح أبو سعود، **دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات**، الملتقى العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.

رابعا: مجلات

73- فيصل محمود الشواورة، **قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة مؤتة، الأردن، المجلد 25، العدد 2، 2009.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي تيسمسيلت

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص محاسبة مالية

تحية طيبة .....وبعد

في إطار تحضير مذكرة التخرج المندرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص محاسبة مالية، قسم علوم التسيير معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، ومن خلال موضوعنا المعنون ب"**دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات**"، نضع بين ايديكم هذا الاستبيان لمساعدتنا على انجاز موضوع مذكرتنا وتهدف هذه الدراسة لمعرفة أراءكم حول مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

لذا فإننا نأمل التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة بوضع إشارة X في الخانة التي تتفق مع رأيك كمساعدة منكم على إنجاح الدراسة، مع العلم بأن هذا الاستبيان مخصص لأغراض البحث العلمي فقط وتشكر الطالبة سيادتكم لتعاونكم الصادق معها واستجابتكم الكريمة للعمل على خدمة البحث العلمي.

من اعداد الطالبة: حدار خيرة.

المحور الاول: البيانات الشخصية

1- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2-العمر: أقل من 30 سنة ☐ من 31 سنة إلى 40 سنة ☐ أكثر من 40 سنة ☐

3-المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ ..... ☐

4-الوظيفة: محاسب ☐ خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ ..... ☐

5-الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من 6 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

المحور الثاني: ممارسات حوكمة الشركات

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتمثل تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية ومنع حالات الغش والتحايل.					
02	يعمل مجلس الإدارة على توفير كامل المعلومات للإدارة وكذا تحقيق مصالح الشركة والمساهمين.					
03	الإفصاح عن المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب.					
04	المساوات بين حملة الأسهم في التصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات.					
05	يقوم مجلس الإدارة بتمثيل المساهمين وأصحاب المصالح والمحافظة على حقوقهم ورسم السياسات العامة للشركة.					
06	للمساهمين الحق في المشاركة عند إجراء أي تعديل خاص بالنظام الأساسي للشركة.					
07	تهدف حوكمة الشركات إلى توفير الحماية للمساهمين وزيادة الثقة للمتعاملين مع الشركة.					
08	لمبادئ وقواعد حوكمة الشركات قوانين وتشريعات وآليات تحكمها تضمن لها وجود أسواق ذات كفاءة وتنافسية.					
09	تعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة.					

المحور الثالث: المراجعة الخارجية كآلية من حوكمة الشركات.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
10	تعتبر المراجعة الخارجية (الإلزامية) من خلال التقارير المقدمة من طرف المحافظ الحسابات ذات اهمية كبيرة لمستخدمي القوائم المالية.					
11	يقوم محافظ الحسابات بمراجعة نظم الرقابة الداخلية والقوائم المالية وذلك لمعرفة مدى دقتها.					
12	لمحافظ الحسابات الحق في الكشف والإفصاح عن الانحرافات الموجودة في الشركة واقتراح الحلول التي تؤدي إلى تصحيح الأوضاع مستقبلا.					
13	إن توافر الاستقلال والحياد لدى محافظ الحسابات يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومات المحاسبية.					
14	محافظ الحسابات قادر على أداء عمله بموضوعية دون خضوعه لأية ضغوطات.					
15	إن توفير الامكانيات والمعلومات الكافية تجعل محافظ الحسابات يؤدي عمله بالشكل المطلوب.					
16	يقوم محافظ الحسابات بإبلاغ السلطات والمساهمين عن أي نشاط غير قانوني.					
17	يجب على محافظ الحسابات أن يبدي في تقريره إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا لمعايير المراجعة الدولية.					
18	تعتبر المراجعة الخارجية آلية لتحسين القوائم المالية وأداة غرس الثقة بين أصحاب المصالح والمجتمع كله.					

المحور الرابع: دور المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
19	يمكن اعتبار التقارير المعدة من طرف المحافظ الحسابات كفيلة بحل بعض مشاكل الوكالة.					
20	إن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية لا تعتبر هدف أساسي للمراجعة وان المراجعين يتحملون مسؤولية محدودة بهذا الخصوص.					
21	يوجد أثر للمراجعة الخارجية في تحسين فعالية وكفاءة مبادئ الحوكمة الخاصة بالشركة.					
22	يلتزم محافظ الحسابات ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة في اطار تطبيق مبادئ الحوكمة.					
23	يقوم محافظ الحسابات بدراسة التقارير المالية التي تقدمها له الإدارة ومدى مساهمتها في تفعيل مبادئ الحوكمة.					
24	يملك محافظ الحسابات معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ الحوكمة.					
25	يتلقى محافظ الحسابات تدريب وتعليم مستمر للمعايير المهنية الواجبة وكيفية تفعيل مبادئ الحوكمة.					
26	يتوافر التأهيل العلمي والعملي المناسبين لدى محافظ الحسابات لتفعيل الحوكمة ومبادئها.					