جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التجارية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم

تخصص:محاسبة

العنوان:

دراسة دور لجان المراجعة في تحسين الأداء المحاسبي المالي بالمؤسسة الاقتصادية – دراسة ميدانية -

من إعداد الطالب المترشح:

غـروي خالد

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

بن موسى كمال

أمام لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
صلاح حواس	أستاذ	جامعة الجزائر 3	رئيسا
بن موسى كمال	أستاذ	جامعة الجزائر 3	مشرفا ومقررا
حسياني عبد الحميد	أستاذ محاضر أ	جامعة الجزائر 3	عضوا
حواس محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة	عضوا
سفير محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة الويرة	عضوا
عثماني مصطفى	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي تيبازة	عضوا

السنة الجامعية: 2021-2022

كلمة شكر وتقدير

الحمد والشكر لله عز وجل على كل النعم

أستاذي المؤطر **الأستاذ الدكتور بن موسى كمال** صاحب الدعم والتوجيه،

السيد **رئيس لجنة المناقشة** وكافة **أعضاءها** لموافقتهم على المشاركة في مناقشة أطروحتي، وجهدهم في قراءتها وعلى ما سيبدونه من ملاحظات قيمة من شأنها تصويب وإثراء هذه الأطروحة.

السادة والسيدات **الأساتذة المحكمين** المساهمين في تحكيم وتنقيحهم وتصويبهم الاستبيان إلى أن أصبح في صورته النهائية.

وإلى كل من قدم لي العون والإرشاد لإنجاز هذا العمل، وإلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع.

إليكم جميعا أقدم خالص شكري وعظيم امتناني وتقديري فجزأهم الله عني خير جزاء.

الإهداء

إلى النور الذي أنار دربي والسراج الذي لا بنطفي نوره أبدا والذي بذل جهد السنين من اجل أن اعتلي سلا لم النجاح والدي العزيز والى من اخص الله الجنة تحت قدميها وغمرتني بالحب والحنان أشعرتني بالسعادة والأمان

هي حياتي وكل عمري والدتي العزيزة

إلى سندي في هذه الحياة زوجتي الغالية

إلى فرحتي وأحبائي أولادي أريام وبهاء الدين حفظهم الله

إلى كل أفراد عائلتي

إلى من جمعني بهم منبر العلم والصداقة زملائي وزميلاتي الذين أكّن لهم أسمى عبارات المحبة

إلى جميع أساتذتي الذين رافقوني طوال مشواري الدراسي

فهرس المحتويات

البيان	الصفحة
كلمة شكر وتقدير	-
الإهداء	-
فهرس المحتويات	III-I
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	VI
قائمة المختصرات	VII
قائمة الملاحق	VIII
ملخص الدراسة باللغة العربية	IX
ملخص الدراسة باللغة الأجنبية	X
مقدمة عامة	أ-م
الفصل الأول: حوكمة الشركات وآليات تفعيلها	2
المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات	3
المطلب الأول: نشأة ومفهوم حوكمة الشركات	3
المطلب الثاني: أهداف وأهمية حوكمة الشركات	11
المطلب الثالث: مبادئ حوكمة الشركات	17
المبحث الثاني: مكونات ومتطلبات كفاءة نظام حوكمة الشركات	20
المطلب الأول: مكونات نظام حوكمة الشركات	20
المطلب الثاني: متطلبات كفاءة نظام حوكمة الشركات	21
المطلب الثالث: نظريات الحوكمة	22
المبحث الثالث: الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات	26
المطلب الأول: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات	27
المطلب الثاني: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات	32
المطلب الثالث: آليات الحوكمة خارجية أخرى	37
خلاصة الفصل الأول	38
الفصل الثاني: الإطار العلمي للمراجعة والرقابة	39
المبحث الأول: الإطار العلمي للمراجعة	41

المطلب الأول: ماهية المراجعة	41
المطلب الثاني: أهداف و أهمية المراجعة	47
المطلب الثالث: أنواع المراجعة	50
المبحث الثاني: الإطار العلمي للمراجعة الداخلية	53
المطلب الأول:ماهية المراجعة الداخلية	53
المطلب الثاني: وظائف المراجعة الداخلية	59
المطلب الثالث: أهداف ومهام المراجعة الداخلية	62
المبحث الثالث: الإطار العملي للرقابة الداخلية	63
المطلب الأول: ماهية الرقابة الداخلية	63
المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية	67
المطلب الثالث: بعض التقارير الصادرة لمواجهة إخفاقات المراجعة	75
خلاصة الفصل الثاني	82
الفصل الثالث: لجان المراجعة وإسهاماتها في تحسين الأداء المحاسبي المالي	83
المبحث الأول: الإطار النظري للجان المراجعة	85
المطلب الأول: ماهية لجان المراجعة	85
المطلب الثاني: خصائص ووظائف لجان المراجعة	95
المطلب الثالث: واجبات ومسؤوليات لجنة المراجعة محددات تكوينها	97
المطلب الرابع: محددات تكوين لجنة المراجعة	98
المبحث الثاني: المعلومات المحاسبية المالية القوائم المالية وتقارير المراجع الخارجي بالجزائر	103
المطلب الأول: جودة المعلومات المحاسبية والمالية	103
المطلب الثاني: القوائم المالية و تقارير المراجع الخارجي بالجزائر	113
المطلب الثالث: تقارير المراجعة الخارجية بالجزائر	119
المبحث الثالث: علاقة لجان المراجعة بمختلف مجالات المراجعة والرقابة والحوكمة	121
المطلب الأول: العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية	121
المطلب الثاني: العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الخارجية	122
المطلب الثالث: العلاقة بين لجان المراجعة والرقابة الداخلية	125
المطلب الرابع: العلاقة بين لجان المراجعة والحوكمة	126
خلاصة الفصل الثالث	130
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	131
المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية (الاستبيان)	133

المطلب الأول: أسلوب وأدوات الدراسة الميدانية	133
المطلب الثاني: إعداد ومعالجة استمارة الاستبيان	134
المطلب الثالث: منهجية الدراسة الميدانية	136
المبحث الثاني: معالجة وتحليل الاستبيان	139
المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية للمحور الأول	139
المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني و اختبار الفرضية الأولى	142
المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث واختبار الفرضية الثانية	149
المطلب الرابع: " تحليل نتائج المحور الرابع و اختبار الفرضية الثالثة	155
المطلب الخامس: تحليل نتائج المحور الخامس و اختبار الفرضية الرابعة	164
المطلب السادس : صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة	171
خلاصة الفصل الرابع	174
الخاتمة	175
قائمة المراجع	180
الملاحق	193

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1.1	الاختلاف بين التعريف الحديث والتقليدي لحوكمة الشركات	7
1.2	**الفرق بين المحاسبة والمراجعة**	45
1.3	**أهمية لجنة المراجعة في ظل الثنائية " المعايير المحاسبية الدولية - حوكمة المؤسسات**	94
2.3	**المبادئ المعتمدة من قبل *IASC* في إطاره المفاهيمي**	116
1.4	**مقياس ليكرت الخماسي**	136
2.4	**الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان**	138
3.4	**توزيع العينة حسب البيانات الشخصية**	140
4.4	**الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الأول**	142
5.4	**تحليل واختبار فقرات المحور الثاني عن طريق اختبار**t test	144
6.4	**نتائج اختبار كاي تربيع deux-khi للمحور الثاني**	145
7.4	**لجان المراجعة آلية لتفعيل حوكمة الشركات**	147
8.4	**نتيجة اختبار الفرضية الفرعية الأولى**	148
9.4	**الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الثاني**	149
10.4	**تحليل واختبار فقرات المحور الثاني عن طريق اختبار t test**	150
11.4	**نتائج اختبار كاي تربيع deux-khi للمحور الثاني**	152
12.4	**تأثير معايير التدقيق على مهنة المراجعة بالجزائر**	154
13.4	**نتيجة اختبار الفرضية الفرعية الأولى**	155
14.4	**الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الثالث**	156
15.4	**تحليل واختبار فقرات المحور الثالث عن طريق اختبار T-test**	157
16.4	**نتائج اختبار كاي تربيع deux-khi للمحور الثالث**	160
17.4	**تأثير معايير التدقيق على مهنة المراجعة بالجزائر**	163
18.4	**نتيجة اختبار الفرضية الفرعية الأولى**	163
19.4	**الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الرابع**	165
20.4	**تحليل واختبار فقرات المحور الثاني عن طريق اختبار T-test**	165
21.4	**نتائج اختبار كاي تربيع deux-khi للمحور الرابع**	167
22.4	**تأثير معايير التدقيق على مهنة المراجعة بالجزائر**	170

23.4	**نتيجة اختبار الفرضية الرابعة**	171
24.4	**معامل الارتباط بين معدل محاور الدراسة مع المعدل الكلي للعبارات**	172
25.4	**معامل الثبات (alpha cronbbach) لمحاور الدراسة**	172

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1.1	المحددات الداخلية والخارجية للحوكمة	10
2.1	نظرية الوكالة	23
3.1	نظرية الرعاية	24
4.1	نظرية اعتمادية الموارد	25
5.1	نظرية أصحاب المصالح	26
1.2	أنواع المراجعة	50
2.2	تقييم نظام الرقابة الداخلية	63
1.3	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	109
1.4	نموذج ومتغيرات الدراسة	131

قائمة المختصرات

المختصرات	الدلالة باللغة الأجنبية	الترجمة باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية
APB	Accounting Practices Board	مجلس المبادئ المحاسبية
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants	معهد المحاسبين القانونيين الكندي
COSO	Le Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission	لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي
FAF	Financial Analysts Federation	اتحاد المحللين الماليين
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IAS	International Accounting Standard	المعايير المحاسبية الدولية
IASC	International Accouting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
OECD	Organisation de coopération et de développement économiques	منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
SCF	Systéme Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SEC	Security and Exchange Commission	هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية
SPSS	Statistical Package For Social Sciences	الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	الاستبيان	194
02	نتائج الدراسة الاستبيانية حسب برنامج spss	200

ملخص

تهدف الدراسة إلى تبيان **الدور الذي تؤديه لجان المراجعة من أجل تحسين الأداء المحاسبي المالي وتشجيع الجزائر على أرساءها** لما تخلقه من أنظمة مالية ومحاسبية تعزز من الثقة والمصداقية في المعلومات والتقارير المالية والتعرف على مدى ملاءمة التشريعات الجزائرية لمتطلبات حوكمة الشركات.

تمت هذه الدراسة من خلال تسليطها الضوء على حوكمة الشركات وآليات تفعيلها، الإطار العلمي للمراجعة والرقابة وتحديد دور لجان المراجعة وإسهاماتها في تحسين الأداء المحاسبي المالي، في الأخير تم التطرق للدراسة الميدانية عن طريق الاستبيان.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد تم إجراء دراسة ميدانية مع ذوي الاختصاص والخبرة الذي بلغ عددهم 110 فرداً، وقد بلغ عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل الإحصائي 80 استبانة بنسبة 72.72 % من المجتمع الكلي. وتم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

خلصت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يوفر للمديرين داخل الشركة الأدوات التي يحتاجونها لضمان الفعالية والمساءلة واتخاذ قرارات صائبة، أن المراجعة والرقابة المحاسبية لهم دور فعال من خلال مساعدة إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، وأن لجان المراجعة كآلية من آليات حوكمة الشركات تساهم بشكل كبير في دراسة السياسات المحاسبية والإشراف على الأداء وتقدم التقارير الدورية المفصلة، ومن الضروري إرساء لجان المراجعة بالجزائر لكفاية الرقابة، تقييم الأداء، الإفصاح، الشفافية ودقة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

كلمات مفتاحية: حوكمة الشركات، الرقابة، المراجعة، لجان المراجعة، الأداء المحاسبي المالي.

Abstract

The study aims to clarify the role played by audit committees in order to improve financial accounting performance and encourage Algeria to establish it because of what it creates of financial and accounting systems that enhance confidence and credibility in financial information and reports and to identify the suitability of Algerian legislation to the requirements of corporate governance.

This study was carried out by shedding light on corporate governance and its activation mechanisms, the scientific framework for auditing and oversight, and determining the role of audit committees and their contributions to improving financial accounting performance. Finally, the field study was addressed through a questionnaire.

In order to achieve the objectives of the study and test its hypotheses, a field study was conducted with specialists and experts, which numbered 110 individuals, and the number of questionnaires subject to statistical analysis reached 80, representing 72.72% of the total population. The data was analyzed using the SPSS statistical program.

The results of the study concluded that the application of corporate governance principles provides managers within the company with the tools they need to ensure effectiveness and accountability and make sound decisions, that auditing and accounting control have an effective role by helping the organization's management and owners to raise business quality and performance evaluation, and that audit committees as a mechanism of governance mechanisms Companies contribute significantly to the study of accounting policies, performance supervision, and detailed periodic reports. It is necessary to establish audit committees in Algeria for the sufficiency of oversight, performance evaluation, disclosure, transparency and accuracy of financial statements in Algerian economic institutions.

Keywords: corporate governance, control, auditing, audit committees, financial accounting performance.

المقدمـــــة

تمهيد:

تعتبر عملية اتخاذ قرار تسيير الشركات ذات أهمية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، في حين أن حوكمة الشركات تعتبر من أبرز ما ظهر بعد انفصال الملكية عن التسيير للشركات، هذا ما أدى إلى ضرورة وجود لجان مراجعة لتحسين الأداء المحاسبي المالي بالمؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال عملية المراجعة والرقابة المحاسبية، في حين يتم التركيز على مدى إسهامات لجان المراجعة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، ودراسة إمكانية إرساء لجان المراجعة بالجزائر في ميدان المحاسبة والمالية بالمؤسسات الاقتصادية الوطنية.

في حين قد أدى تزايد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية الشركات الكبرى والهامة في دول شرق آسيا وأمريكا وروسيا أصبح لمفهوم حوكمة الشركات أهمية كبيرة، إذ يتمثل هدفها في التأكد من وجود نظام محكم يحدد مسؤوليات وواجبات أعضاء مجلس الإدارة، لذلك تناولت العديد من الدراسات والبحوث السابقة معالجات وإسهامات مختلفة في معالجة تلك المشكلة من زوايا عديدة.

أهمية الموضوع

تأتي أهمية البحث لتأكيد ضرورة تطبيق مفهوم لجان المراجعة في البيئة الاقتصادية الحالية سواء في القطاع العام أو القطاع الخاص، مع بيان الاستفادة من لجان المراجعة في تطوير الممارسة المحاسبية وتطوير مهنة المراجعة، ستحقق جودة المعلومات المحاسبية وستنعكس على قرارات المستثمرين وحركة الأسواق المالية، إضافة إلى خدمة المهتمين بهذا الشأن .

أهداف الموضوع

يسعى البحث إلى التعرف على إيجابيات ومزايا لجان المراجعة وكيفية الاستفادة منها لتحسين جودة المعلومات والأداء المحاسبي وذلك بغرض زيادة الثقة فيها بهدف إرساءها بالجزائر.

الدراسات السابقة:

1. دراسة - حسن الطيب عبد الله خالد - 2010 :

تحت عنوان: فاعلية لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في تحسين جودة معلومات التقارير المالية المنشورة.

1.1 الهدف من الدراسة:

تناولت هذه الدراسة فاعلية لجان المراجعة في حوكمة الشركات، وهدفت إلى بيان أثرها في تحسين جودة معلومات المالية، وتميزت الدراسة بإبراز دور لجان المراجعة في الحد من التلاعب في السياسات المحاسبية لتحقيق شفافية التقارير المالية.

انتهجت الدراسة المنهج الاستقرائي والاستنباطي من خلال تجميع وتحليل وتفسير المعلومات المكونة للدراسة .

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: وجود إطار للجان المراجعة يوضح أهداف وخصائص هذه اللجان يؤثر على جودة المعلومات بالتقارير المالية المنشورة من وجهة نظر مستخدميها.

وجود إطار للجان المراجعة يوضح أهداف وخصائص هذه اللجان يؤثر على جودة المعلومات بالتقارير المالية من وجهة نظر مستخدميها , الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات يؤثر في الحد من الممارسات الخاطئة في المحاسبة والمراجعة ؛ بيئة الرقابة والمراجعة السودانية بحاجة لتكوين لجان مراجعة.

2.1 نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة لعدة نتائج منها:

- هنالك ضرورة للتكوين الإلزامي للجان المراجعة حتى يمكن تحديد خصائص تلك اللجان الواجب توافرها في أعضائها؛
- يكون للجان المراجعة جزء من سلطة مجلس الإدارة حيث أن سلطة لجان المراجعة تستمد من تفويض مجلس الإدارة ؛

- إن إصدار تشريعات وقوانين أكثر تنظيماً للمهنة يعمل على الحد من الممارسات الخاطئة في المحاسبة والمراجعة التي تقوم بها بعض الشركات.

3.1 التوصيات الدراسة:

أوصت الدراسة بـ:

- توافر الشكل القانوني للجان المراجعة في شكل ميثاق عمل مكتوب يوضح سلطاتها ومسئولياتها،
- توصيف خصائص أعضاء لجان المراجعة، إعداد دليل للمستفيدين عن طبيعة عمل أعضاء لجان المراجعة،
- ضرورة التدريب المستمر لأعضاء لجان المراجعة لمتابعة المستجدات والتطورات الحديثة.

2. دراسة، عمر السر الحسن، إإسماعيل محمد أحمد، 2015:

تحت عنوان: دراسة تحليلية للعلاقة بين لجان المراجعة والحد من فجوة التوقعات في المراجعة ببيئة الأعمال السودانية**.**

1.2 الهدف من الدراسة:

هدفت الدراسة لإبراز دور لجان المراجعة في إضفاء الموثوقية في التقارير المالية لتلبية حاجة مستخدمي هذه المعلومات وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة من وجهة نظر موظفي القطاع المصرفي.،

تمثلت أهمية الدراسة في ضرورة أن تعمل لجان المراجعة بكفاءة وفاعلية حتى يستطيع مراجع الحسابات من خلالها إضفاء الثقة في التقرير المالي وكسب ثقة مستخدميه، والحاجة إلى إزالة تعارض أصحاب المصالح المتعددة من خلال وجود لجنة محايدة تسهم في إعداد التقارير المالية.،

2.2 نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى أن عدم إلمام لجنة المراجعة بالمبادئ المحاسبية قلل من كفاءة أداء المراجع الخارجي مما يشكك في راية حول مصداقية القوائم المالية، عدم استقلالية لجان المراجعة بالمصارف عن الإدارة التنفيذية أضعف دور اللجنة الرقابي وساعد على انخفاض مستوى جودة الأداء

المهني للمراجع الخارجي، وعدم وضوح المسئولية القانونية المرتبطة بتقرير لجنة المراجعة قلل مستوى الشفافية في التقارير المالية للمصرف مما ساعد على حدوث فجوة التوقعات،

3.2 توصيات الدراسة:

أوصت الدراسة بضرورة استقلالية والمام لجنة المراجعة بالمبادئ المحاسبية لرفع كفاءة عملية المراجعة و أداء المراجع الخارجي، وتوضيح المسئولية القانونية المرتبطة بتقرير لجنة المراجعة لزيادة مستوى الشفافية في التقارير المالية للمصرف للحد من فجوة التوقعات .

3. دراسة سامح محمد رضا رياض احمد 2011:

تحت عنوان: دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية.

1.3 الهدف من الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية في جمهورية مصر العربية، ولتحقيق هذا الهدف تم استقراء الدراسات المختلفة المرتبطة بكل من الحوكمة ولجان المراجعة والتقارير المالية، وتحليل العلاقة خصائص لجان المراجعة في شركات الأدوية المساهمة والمدرجة بالبورصة المصرية وإمكانية حصول بين الشركة على تقارير نظيفة كمقياس لجودة تقاريرها العمالية.

2.3 نتائج الدراسة:

ولقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لكل من استقلالية أعضاء لجنة المراجعة وحجمها والخبرة العمالية لأعضائها في تقرير المراجعة الخارجية، أنه لا يوجد أي تأثير لعدد مرا ت اجتماع اللجنة في جودة التقارير العمالية،

3.3 توصيات الدراسة:

كما أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالخصائص التي يجب توافرها في أعضاء لجنة المراجعة والمحافظة على استقلاليتهم، وضرورة توافر الخبرة العمالية والمحاسبية في معظم أعضاء لجنة المراجعة .

4. دراسة - ياسر محمد سمرة، 2014م:

تحت عنوان: دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

1.4 الهدف من الدراسة:

هدف البحث إلى التعرف إلى مدى وجود فروق جوهرية بين استجابة عينة الدراسة فيما يتعلق بدور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة تأثير دور لجنة المراجعة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، تحديد أهم العوامل المؤثرة في جودة أداء لجنة المراجعة وعلاقتها بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية،

اختبر البحث الفروض الآتية: لا توجد اختلافات بين استجابات فئات عينة الدارسة فيا يتعلق بجودة أداء لجنة المراجعة وعلاقتها بممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية، التوسع في أنشطة لجنة المراجعة لا يؤثر في إتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية , توافر محددات جودة أداء لجنة المراجعة لا يؤثر في إتباع ممارسات المحاسبة الابتدائية في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية.

2.4 نتائج الدراسة

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها تزايد أهمية مواجهة ممارسات المحاسبية الإبداعية بخاصة في ظل الأزمات وتزايد المخاطر باستخدام آليات فعالة للحد منها، المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة، لا توجد أي فروق بين استجابة فئات عينة الدراسة الثلاثة(معدي القوائم المالية – المراجعين الخارجيين – أعضاء لجنة المراجعة- فيما يتعلق بممارسات لجنة المراجعة في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية ومن ثم يتم التعامل مع فئات العينة باعتبارها مجموعة واحدة.

3.4 توصيات الدراسة

أوصت الدراسة بتفعيل دور لجان المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وغيرها في جميع المنظمات العاملة في مصر وفقاً للمتطلبات المهنية العالمية، السعي نحو تدريس المحاسبة الإبداعية وممارساتها في الجامعات المصرية مع ضرورة تدريس كيفية مواجهتها، وضع السمات التي يجب توافرها في الخبير المالي المنصوص عليها ضمن قواعد القيد والشطب في البورصة المصرية.

5. دراسة عفاف اسحق أبو ذر، 2011 :

تحت عنوان: تأثير دور لجان التدقيق في إدراك مخاطر أعمال الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

1.5 الهدف من الدراسة:

هدفت الدراسة إلى بيان مدى تأثير دور لجان التدقيق في إدراك مخاطر أعمال الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. اهتمت الدارسة بتأصيل الإطار النظري للجان التدقيق من حيث المفاهيم والأهمية والأهداف ونتائج التطبيق، تحديد الدور الذي تلعبه لجان التدقيق في تفعيل آليات حاكمية الشركات.

حيث أن هذه الدراسة تناولت تأثير دور لجان التدقيق في إدراك مخاطر المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، وركزت الدراسة على بيان مدى تأثير لجان التدقيق في إدراك مخاطر أعمال الشركات فيما ركزت دراسات الباحث على دور لجان المراجعة في الحد من التلاعب في السياسات المحاسبية لتحقيق شفافية التقارير المالية

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: لا توجد فروق جوهرية بين أراء المستقصيين منهم حول تأثير المتغيرات المستقلة على مخاطر الأعمال، لا توجد علاقة ارتباط جوهرية بين المغيرات المستقلة وبين محددات مخاطر الأعمال، لا يوجد تباين في مساهمة ا لمتغيرات المستقلة في تفسير مخاطر الأعمال .

2.5 نتائج الدراسة

توصلت الدارسة لأن هناك تحدي فعلي للجان التدقيق بسبب أن معظم المخاطر التي تؤثر على الشركات اليوم مختلفة إلى حد كبير عن المخاطر التي تؤثر على المشاريع قبل عقد من الزمن، ووجود فروق جوهرية بين أراء المستقصى منهم حول تأثير متغيرات الدراسة على مخاطر الأعمال.

3.5 توصيات الدراسة

أوصت الدراسة بضرورة تبني رؤية إستراتيجية لفلسفة لجان التدقيق في الشركات بحيث تعتمد على تحديد واضح لمفهوم وهدف لجنة التدقيق، ضرورة إعداد تقارير فنية عن نتائج لجان التدقيق في الشركات وذلك لرفع قدراتهم في مجال دور لجان التدقيق في تحقيق مخاطر الأعمال

6. دراسة ياسر السيد كساب ، 2012 :

تحت عنوان: مدى إدراك مستخدمي القوائم المالية لمحددات فعالية لجان المراجعة بشركات المساهمة السعودية .

1.6 الهدف من الدراسة:

هدفت الدراسة بشكل أساسي لتحديد مدى فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية، تحديد أهم العوامل التي تحدد تلك الفعالية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية . اعتمدت الدراسة على المنهج الإيجابي لشرح وتفسير التنبؤ بأهم محددات وعوامل فعالية لجان المراجعة. اهتمت الدراسة بلجان المراجعة كأحد اللجان المنبثقة من مجلس الإدارة لمساعدته في أداء الدور الإشرافي والرقابي بفعالية والانتقادات التي تشير إلى عدم جدواها وعدم فعاليتها .

2.6 نتائج الدراسة

توصلت الدراسة لعدة نتائج منها: نقص فعالية لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، إن الخبرة المالية لدى أعضاء لجنة المراجعة أحد محددات فعالية لجنة المراجعة، أن اجتماعات لجنة المراجعة أحد محددات فعالية لجنة المراجعة، أن اجتماعات لجنة المراجعة هي أحد محددات فعالية لجنة المراجعة.

3.6 توصيات الدراسة

أوصت الدراسة بالمزيد من البحث في مجال لجان المراجعة ومحددات تلك الفعالية، بحث مدى فعالية لجان المراجعة، من قبل أعضاء لجان المراجعة لمعرفة الواقع العملي لأنشطة لجان المراجعة، مطالبة الجهات المسئولة بتخصص فجوة التوقعات في فعالية لجنة المراجعة. بين مستخدمي القوائم المالية، أو القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة.

7. دراسة مجدي وائل الكبيجي (2015 م):

تحت عنوان: فاعلية دور لجان المراجعة في مكافحة عمليات غسل الأموال-دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في فلسطين.

1.7 نتائج الدراسة:

- لجان المراجعة تلتزم بتطبيق المهام والمسؤوليات المحددة لها وتتمتع بالصلاحيات اللازمة لممارسة دورها بفاعلية في مكافحة عمليات غسل الأموال.
- لجان المراجعة تساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية ودعم وظيفة التدقيق الداخلي ودعم التدقيق الخارجي في مكافحة عمليات غسل الأموال .

2.7 توصيات الدراسة:

أن يكون هنالك ميثاق للجنة المراجعة يتضمن بصورة واضحة وملزمة المهام والمسؤوليات والصلاحيات ، بحيث يكون مصدر قوة وسلطة لأعضاء اللجنة لممارسة دورها بفاعلية في المؤسسات،

أن يتضمن التقرير النهائي للبيانات المالية المنشورة من قبل المصارف تقريرا عن المهام التي أنجزتها لجنة المراجعة خلال العام لزيادة فاعلية دور لجان المراجعة في تقييم نظم الرقابة الداخلية

8. دراسة Christensen, Brant E.; Omer, Thomas C.; Shelley, Marjorie K.; Wong, Paul A. (2019):

1.8 تحت عنوان:

Affiliated Former Partners on the Audit Committee: Influence on the Auditor-Client Relationship and Audit Quality

2.8 الهدف من الدراسة:

هدفت الدراسة إلى دراسة التفاعلات بين لجان المراجعة والمراجعين بشكل أفضل وكيفية تأثير هذه التفاعلات على عمليات المراجعة.

3.8 نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي لديها شريك تابع في لجنة المراجعة الخاصة بها أقل عرضة لإقالة الشركة العضو السابق من الشركات التي لا تتمتع بالانتماء ، تحسين جودة المراجعة وزيادة فعالية جهود المراجع عندما يعمل الشركاء التابعون في لجنة المراجعة ، يحدث هذا التحسن في الجودة بالتزامن مع تخفيض رسوم المراجعة والوقت الذي تقضيه في العمل الميداني ، مما يشير إلى زيادة الكفاءة ، وفرت أدلة على أن الشركاء السابقين المنتسبين في لجان المراجعة يمددون فترة علاقة المراجع بالعملاء مع تحسين عمليات المراجعة ونتائجها .

9. دراسة Aziatul Waznah Ghazali and Nur Aima Shafie (2019):

تحت عنوان:

THE RELATIONSHIP BETWEEN AUDIT COMMITTEE, POLITICAL INFLUENCE AND FINANCIAL REPORTING QUALITY: MALAYSIAN EVIDENCE

1.9 الهدف من الدراسة:

تناولت الدراسة العلاقة بين لجنة المراجعة والتأثير السياسي وجودة التقارير المالية للشركات المدرجة الماليزية. تتكون هذه الدراسة من بيانات مجمعة من 3215 ملاحظة لمدة عام مدرجة في

المجلس الرئيسي لبورصة ماليزيا من عام 2010 إلى 2014. استخدمت الدراسة الانحدار اللوجستي لاختبار العلاقة بين لجنة المراجعة والتأثير السياسي وجودة التقارير المالية.

2.9 نتائج الدراسة

أظهرت الدراسة نتائج قوية مع إدراج تحليل لوغ فيرث .

- أن استقلالية لجنة المراجعة تؤثر بصورة فعالة في السيطرة على كل من إدارة الأرباح الحقيقية والأخطاء المحاسبية ،
- وان تأثير حجم لجنة المراجعة وخبرة الأعضاء في اللجنة التدقيق لا تزال ضئيلة ،
- من المهم ملاحظة أن هناك بعض التحسن بعد إصلاحات حوكمة الشركات في عام 2010 ،
- أن متغيرات لجنة المراجعة غير فعالة نحو رفع جودة التقارير المالية ،
- وفي الوقت نفسه لا يزال التأثير السياسي ذا صلة في بيئة الأعمال الماليزية فيما يتعلق بجودة التقارير المالية ،
- ومع ذلك فقد يكون تأثير النفوذ قد خفف من خلال تحسين إصلاح حوكمة الشركات مؤخرا .

10. دراسة حسياني عبد الحميد، أطروحة دكتوراة جامعة الجزائر 03،سنة 2015 بعنوان: " أهمية وجود لجان التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الاتجاه الدولي نحو تعزيز حوكمة المؤسسات"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور لجان المراجعة داخل منظومة الحوكمة، من خلال الدور التي تتمتع به داخل هذه المنظومة، وكذا الجانب التشريعي للحوكمة ولجان المراجعة داخل الجزائر.

وخلصت هذه الدراسة إلى أن تشكيل لجان المراجعة في الشركات الاقتصادية الجزائرية غير مضبوط قانونيا بالدرجة الكافية ولا يتفق مع الأطر العلمية اللازمة وذلك فيما يتعلق بكل من تكوينها وعدد أعضائها ومهامها إضافة إلى أن وجودها يعزز من زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية للشركات والتأكد من جودة المعلومات الواردة بها، فضلا عن زيادة فاعلية نظم الرقابة الداخلية، وهو الأمر الذي يدعم القدرة التنافسية للشركة.

11. دراسة مفتاح بختة، أطروحة دكتوراة جامعة الجزائر 03،سنة 2021 بعنوان: " لجان المراجعة وتأثيرها على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية دراسة حالة الجزائر "

تمت هذه الدراسة من خلال تسليطها الضوء على الدور الذي تؤديه لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية، خاصة بعد الفضائح والأزمات المالية التي مست كبرى الشركات العالمية.

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان مسؤوليات لجنة المراجعة، وتوضيح مهمتها في تعزيز ثقة مستخدمي التقارير المالية عن طريق توفير تقارير ذات جودة عالية، يمكنهم الاعتماد عليها عند اتخاذهم لقراراتهم الاقتصادية، والاستثمارية الرشيدة، حيث تكون لجنة المراجعة بمثابة المراقب النهائي لعملية إعداد التقارير المالية لضمان خلوها من الأخطاء والانحرافات.

خلصت هذه الدراسة إلى أن تشكيل لجان المراجعة في الشركات الاقتصادية الجزائرية غير مضبوط قانونيا بالدرجة الكافية ولا يتفق مع الأطر العلمية اللازمة وذلك فيما يتعلق بكل من تكوينها وعدد أعضائها ومهامها. كما قدمت الدراسة عدة مقترحات أهمها ضرورة تعزيز الدور الذي تقوم لجان المراجعة حتى تتمكن من تحسين فعالية الحوكمة، إلزام المراجع الداخلي بأخلاقيات ومعايير مهنة المراجعة، الأخذ بعين الاعتبار توصيات المراجع الخارجي والعمل على تنفيذها على أحسن وجه، إصدار إطار جديد يمتاز بالحداثة لقواعد حوكمة الشركات في الجزائر والتشجيع على تطبيقها.

من خلال ما سبق سيتم التطرق في هذه الدراسة لتحديد دور لجان المراجعة في تحسين الأداء المحاسبي المالي بالمؤسسة الاقتصادية.

الإطار العام لإشكالية البحث:

باعتبار لجان المراجعة آلية من آليات حوكمة الشركات والتي بات إرساءها ضرورة بالنسبة للجزائر، حيث يمكن طرح الإشكالية الأساسية كما يلي:

- في ضل حوكمة الشركات كيف يكون للجان المراجعة دور في تحسين الأداء المحاسبي المالي بالمؤسسات الاقتصادية؟ وهل إرسائها بات ضروريا بالجزائر ؟

التساؤلات الفرعية:

1. هل توجد علاقة بين حوكمة الشركات و أداء الشركات؟
2. في ماذا تتمثل المراجعة والرقابة المحاسبية؟
3. كيف يمكن للجان المراجعة أن تسهام في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟
4. هل من الضروري إرساء لجان المراجعة بالجزائر؟

الفرضيات:

1. تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يوفر للمديرين داخل الشركة سواء كانت ملكيتها عامة أم لا الأدوات التي يحتاجونها لضمان الفعالية والمساءلة واتخاذ قرارات صائبة؛
2. المراجعة والرقابة المحاسبية لهم دور فعال من خلال مساعدة إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، وهما من أهم آليات التحكم؛
3. لجان المراجعة كآلية من آليات حوكمة الشركات تساهم بشكل كبير في دراسة السياسات المحاسبية والإشراف على الأداء وتقدم التقارير الدورية المفصلة؛
4. ليس من الضروري إرساء لجان المراجعة بالجزائر لكفاية الرقابة، تقييم الأداء، الإفصاح، الشفافية ودقة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المنهج و الأدوات المستخدمة في الدراسة:

بناءا على موضوع الدراسة و طبيعة الإشكال المطروح وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة في هذا البحث، نحاول استخدام المناهج المعتمدة في الدراسات المالية والاقتصادية وعليه، فإن المنهج المستخدم سيكون المنهج الوصفي في بعض الأجزاء المتعلقة بالإطار النظري للمراجعة كما اعتمدنا على المنهج التاريخي لسرد الحقائق المتعلقة بتاريخ المراجعة وتطورها وكذا مراحل تطور معايير المحاسبة ومن خلال الاستعانة بالمصادر العلمية ذات العلاقة بموضوعات المعلومات المحاسبية.

اعتمد الباحث على المنتهج التحليلي المستند على دراسة الحالة في الدراسة الميدانية، حيث تم توزيع استمارة استبيان للمتخصصين في ميدان المراجعة، للوصول إلى الحقائق المرجوة، مستعيناً

في ذلك باستمارات الاستقصاء تقدم للعينة المختارة، وإجراء المقابلات الشخصية مع أفرادها كأدوات بحث، مع استعمال برنامج SPSS لمعالجة الاستبيان.

هيكل الدراسة

تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بالتركيز على الهدف والفرضيات الموضوعة سابقا، فإنه يتم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول، حيث جاء الفصل الأول تحت عنوان حوكمة الشركات وآليات تفعيلها تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث حيث يهتم المبحث الأول بدراسة ماهية حوكمة الشركات، تناول أهم المبررات التي تسببت في إنشائها مع تحديد دورها وأهميتها، أما المبحث الثاني بدراسة إجراءات الحوكمة في الشركات وذلك بعرض مفهوم، أهمية، ودوافع الحوكمة بالإضافة إلى الجهود المبذولة من أجل تفعيلها والتحديات التي واجهتها وذكر أهم مبادئها، أما فيما يخص المبحث الثالث فتم التناول من خلاله الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات مع ذكر أهم مميزاته ومعوقاته.

يتضمن الفصل الثاني دراسة حول الإطار العلمي للمراجعة والرقابة ، أين سيتم التعرض إلى مفاهيم عامة عن المراجعة والرقابة وعرض أهم الأطراف التي تستخدم التقارير، بالإضافة إلى ذكر أهم اعتبارات وقواعد إعداد هذه التقارير، مع محاولة دراسة الإفصاح في التقارير المالية من خلال عرض مفهومه، أنواع وأهم أسباب ومتطلبات الإفصاح في التقارير المالية.

أما فيما يخص الفصل الثالث يتم من خلاله الإلمام أكثر بموضوع الدراسة، حيث تم عرض لجان المراجعة وإسهاماتها في تحسين الأداء المحاسبي المالي وأهم العوامل المؤثرة في ذلك من عمليات التحفظ المحاسبي وما ينجر عنه من عملية التلاعب والغش في التقارير المالية، ومحاولة دراسة عمل لجان المراجعة وتأثير ذلك على جودة هذه التقارير.

وفي الفصل الرابع والأخير تم القيام بالتصميم المنهجي للدراسة الميدانية حيث تم وضع الإطار العام للدراسة من خلال صياغة الفرضيات وتصميم نموذج الدراسة، ثم تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية من خلال اختبار الفرضيات وعرض نتائجها ومناقشة النتائج النهائية للدراسة.

الفصل الأول:

حوكمة الشركات وآليات تفعيلها

تمهيد:

تهتم معظم الأبحاث حول حوكمة الشركات إلى البحث عن طرق حديثة في تسيير أعمالها من بين هذه الطرق رفع كفاءة الأساليب المحاسبية لاسيما الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية، ونتيجة التغيرات البيئية المعاصرة والمتسارعة فإنه لا يمكن بكل الحالات في المستقبل عند مزاولة المؤسسة لأنشطتها المختلفة إلا بالتفاعل مع هذه التغيرات ، وفي ظل انفصال الملكية على الإدارة التي بدأ ظهوره مع قيام الثورة الصناعية وظهور شركات مساهمة كبرى في حاجة إلى أموال المساهمين (الملاك) حيث أصبح تعارض المصالح بين مجلس إدارة الشركات المساهمة والملاك وكل طرف يسعى إلى تحقيق مصلحه الخاصة ويتوقع ذلك من الأطراف الأخرى وكذلك اختلاف الأفق الاستثمارية لدى الطرفين ومدى تحملهم للمخاطرة وعدم التأكد، لذا ظهرت مجموعة من الاستفسارات من قبل المساهمين حول مصير أموالهم في الشركات ومدى الاستغلال الحسين لحمهم المالية والمادية، وسعي الإدارة إلى تعظيم عوائد الأسهم ورقابة مجلس الإدارة بكفاءة على أموال الملاك وتحقيق المصالح للأطراف ذات العلاقة بأنشطة المؤسسة من هذا المنطلق برز مفهوم حوكمة الشركات وتطور مع مرور الزمن وأصبحت حوكمة الشركات محل الاهتمام العديد من مؤسسات الأعمال والسياسيين والباحثين في الجامعات والمراكز البحثية العلمية، كما أصبح لحوكمة الشركات مبادئ وقواعد تحكمها، ولها خصائص شأنها شأن باقي القضايا المالية والمحاسبية الأخرى ، وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى نشأة حوكمة الشركات ومفهومها من الناحية المحاسبية، والتطرق إلى الحاجة التي أدت بظهور حوكمة الشركات وأهميتها بالنسبة للشركات والأطراف ذوي العلاقة والجهات الأخرى كما يتم التطرق إلى القواعد التي تحكم حوكمة الشركات.

المبحث الأول: نشأة ومفهوم حوكمة الشركات

المبحث الثاني : أهمية وأهداف حوكمة الشركات

المبحث الثالث : آليات حوكمة الشركات.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

حوكمة الشركات توفر للمديرين داخل الشركة الأدوات التي يحتاجونها لضمان الفعالية والمساءلة واتخاذ قرارات صائبة. فمتطلبات تعزيز الإبلاغ توجب وجود إجراءات محاسبية مطورة وأنظمة سيطرة داخلية أقوى، وهذا بدوره، يوفر للمديرين الأدوات التي يحتاجونها للسيطرة على النفقات وحساب العوائد. وبزيادة الشفافية وانتظام التقارير المالية يصبح المديرون أكثر قابلية للمساءلة عن القرارات التي يتخذونها، وعن مستوى الأداء الذي ينتج عنها. فبهذا السبيل يمكن بسهولة تحديد مواطن ضعف الأداء والأنشطة التي تبدد موارد الشركة في أنشطة غير مربحة، وبالتالي معالجته.

وسيتم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية:

- المطلب الأول: نشأة ومفهوم حوكمة الشركات
- المطلب الثاني: أهداف وأهمية حوكمة الشركات
- المطلب الثالث: مبادئ حوكمة الشركات

المطلب الأول: نشأة ومفهوم حوكمة الشركات

الفرع الأول: نشأة حوكمة الشركات:

إن نشأة حوكمة الشركات تعود بدايته إلى الفصل بين الملكية والإدارة في الشركات المساهمة الكبرى في الولايات المتحدة والذي يعرف بمفهوم الوكالة، وهو ما أدى إلى تداخل المشروع في الولايات المتحدة لحماية صغار المساهمين عن طريق إنشاء لجنة الأوراق المالية ثم لجنة عمليات البورصة فيما بعد، كما أن بداية النقاش حول حوكمة الشركات سببه، منع مدراء الشركات من الاستيلاء على الأرباح وذلك عن طريق حساب المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة وقد تعاظم الاهتمام بحوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة، والناشئة خلال العقود القليلة الماضية ، وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية ، والأزمات المالية التي شهدها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية ، وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين ، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخرا من تداعيات الانهيارات المالية لعدد من أقطاب الشركات الأمريكية العالمية خلال عام 2002 ، ونظرا للتزايد المستمر الذي يكتسبه الاهتمام بهذا المفهوم ، فقد حرص عدد من المؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة ، وعلى رأس هذه المؤسسات كل من صندوق النقد الدولي

والبنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي أصدرت عام 1999 مبادئ حوكمة الشركات، والمعنية بمساعدة كل من الدول الأعضاء ، وغير الأعضاء بالمنظمة ، لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق حوكمة الشركات بكل من الشركات العامة أو الخاصة ، سواء متداولة أم غير متداولة بأسواق المال، من خلال تقديم عدد من الخطوط الإرشادية لتدعيم إدارة الشركات وكفاءة أسواق المال واستقرار الاقتصاد ككل ويدعم هذا ما أكدت عليه المنظمة العالمية لمشرفي الأوراق المالية في ماي 2002، من أهمية انتهاج مبادئ حوكمة الشركات[1]

1. البواعث الأساسية لحوكمة الشركات[2]

أدى انفصال ملكية الشركة عن إدارتها إلى ظهور ما يسمى بمشكلة المؤسسة الوكالة Problem Agency، والتي تعنى بتعارض مصالح المديرين التنفيذيين مع طموحات خاصة بهم والقيام بأعمال غير أخلاقية ومتنافية مع الأسس القانونية. المساهمين، إذ إستغل بعض المديرين سلطاتهم الواسعة الممنوحة لهم في تحقيق عوائد خاصة بهم والقيام بأعمال غير أخلاقية ومتنافية مع الأسس القانونية.

كما باتت الحاجة ماسة لإعادة الثقة والمصداقية لأسواق المال، وتنشيط الإستثمارات، لما تمثله من مطمح أساسي تسعى دول العالم لتحقيقه .كذلك أدى انهيار وإفلاس بعض الشركات العالمية إلى بزوغ مفاهيم ومصطلحات جديدة، بهدف السيطرة على تلك التأثيرات، وكذلك لتفادى حدوثها فى المستقبل . وهذا حدا بتكييف الفكر وإعمال التفكير للخروج برؤى جديدة للتخفيف من وطأة تلك التأثيرات . وكانت النتيجة ظهور مفاهيم Governance Corporate والتى أصطلح على تسميتها بحوكمة الشركات .

---

[1] بن عيشي بشير ويزيد تقرارت، **حوكمة الشركات من منظور محاسبي**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2017، ص 12.

[2] مجدى محمد سامى، **دور لجان المراجعة فى حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة فى بيئة الأعمال المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الإسكندرية العدد رقم 2، المجلد رقم 46 (يوليو 2009، ص 16-17

لقد تميزت الحوكمة في العقود الأخيرة من القرن الماضي على قدر كبير من الأهمية للدول سواء المتقدمة أو النامية على حد سواء لتحقيق التنمية الشاملة، إلا أن الأمر أصبح أكثر إلحاحا على الدول النامية بشكل خاص نتيجة للتحديات العالمية والإقليمية والمحلية.

الفرع الثاني: تعريف حوكمة الشركات

لفظ الحوكمة هو الترجمة للأصل الانجليزي للكلمة **Governance**، و الذي توصل إليه مجمع اللغة العربية في محاولة لتعريب الكلمة، حيث أن لها معان أخرى مثل الإدارة الرشيدة والحاكمية ، لذا يطلق على اصطلاح "**Corporate Governance**" لفظ حوكمة الشركات.[1]

لا يوجد إجماع في الأدبيات على تعريف موحد لمصطلح الحوكمة، فتعرف مؤسسة التمويل الدولية (IFC) الحوكمة بأنها: »النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها«. كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OECD) بأنها : مجموعة من العالقات التي تربط بين القائمين على إدارة الشركة و مجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصالح«. كما يوجد تعريف آخر للحوكمة يدور حول الطريقة التي تدار بها الشركة وآلية التعامل مع جميع أصحاب المصالح فيها، بدء من عملاء الشركة والمساهمين والموظفين (بما فيهم الإدارة التنفيذية وأعضاء مجلس الإدارة) وانتهاء بآلية تعامل الشركة مع المجتمع ككل[2].

عرفتها لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي أنها إطار يضم مجموعة من القواعد والممارسات التي تشرف عليها مجالس الإدارة من خلال وضع الإستراتيجية للإدارة الشركات، لضمان الإدارة الفعالة، المساءلة، العدالة والشفافية في علاقة الشركات مع مختلف أصحاب المصلحة، مثل المساهمين والمقرضين والعملاء والموردين والموظفين والحكومات والهيئات التنظيمية والمجتمعات التي تعمل فيها".[3]

تنظم الحوكمة المؤسسية العلاقة ما بين مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، وتشرح آلية حماية حقوق المساهمين وكيفية ممارستها والرقابة على أداء الإدارة كما تتضمن كيفية عمل الإدارة

---

[1] هدى خليل، **دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثامن والثلاثون، 2014، ص 222.

[2] غرفة أبو ظبي، **أساسيات الحوكمة مصطلحات ومفاهيم**، سلسلة النشرات التقنية لمركز ابوظبي للحوكمة، ص 5.

[3] James DeLoach, **Improving Organizational Performance and Governance**, Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission COSO), February 2014, p : 3.

لتعظيم ربحية الشركة وضمان حقوق أصحاب المصالح. وقد ترجمته اللغة العربية إلى (الإدارة الرشيدة) أو (حوكمة الشركات) ، وتم اعتماد مصطلح (الحوكمة) اختصاراً ليدل عليها .[1]

هنالك تعاريف توضح أن مفهوم حوكمة الشركات يتطور بمورر الزمن، وعليه يبقى على الدول ضرورة تكييفه وفق إطارها القانوني والسياسي المتاح.[2]

أما حوكمة الشركات بالمفهوم الواسع، فيقصد به « مجموعة القواعد والإجراءات التي يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها، عن طريق تنظيم العالقات بني مجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية، و المساهمين، وأصحاب المصالح الآخرين، وكذلك المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركة». وعليه، تهتم حوكمة الشركات، بشكل رئيسي، بالأسلوب الذي يتم فيه إدارة الشركة والرقابة عليها، وبفحص قدرات مجلس الإدارة على وضع سياسات ورسم أهداف للشركة تتفق ومصلحة المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين[3].

بشكل عام، فإن الحوكمة تعني وجود نظم تحكم العالقات بين الأطراف الأساسية في الشركة (أعضاء مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، المساهمين،.. إلخ) بهدف تحقيق الشفافية والعدالة ومكافحة الفساد ومنح حق مساءلة إدارة الشركة لحماية المساهمين والتأكد من أن الشركة تعمل على تحقيق أهدافها واستراتيجياتها الطويلة الأمد.

---

[1] سعد بن على الوابل، **الحوكمة المؤسسية والشرعية فى المصارف الإسلامية**، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد الأول ديسمبر 2015، ص 4.

[5] Fatma Sehaba, Lahlou Chérifi, **Gouvernance d'entreprise et performance rôle du conseil d'administration d'une entreprise publique Algérienne**, international journal of Business and economic strategy, vol 10, 2019, p :62.

[3] ماهر المصري، **مدونة قواعد حوكمة الشركات في فلسطين**، اللجنة الوطنية للحوكمة ، تشرين ثاني 2009، ص 14.

الجدول رقم (1.1): الإختلاف بين التعريف الحديث والتقليدي لحوكمة الشركات

الأبعاد	التعريف التقليدي	التعريف الحديث
البعد الظرفي	لا يوجد فرق بين الصناعة الوطنية وثقافة الشركات	تطبيق وتنفيذ الحوكمة في الشركة على أساس أسلوب خاص بها والذي يتلاءم مع خصوصيتها
البعد الاستراتيجي	التنمية الإستراتيجية ليست وظيفة المجلس الإشرافي	التنمية الإستراتيجية هي وظيفة الأساسية للمجلس الإشرافي
الإدارة المتكاملة لمجلس الإدارة	فقط لجان التعويضات والأجور منفصلة عن مجلس الإدارة في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية	التكامل، اختيار الأهداف، التقييم والتعويض، وتطوير مجالس الإشراف والإدارة
المراقبة الشاملة	مراقبة الجانب المالي فقط	المراقبة الشاملة للنتائج من وجهة نظر المساهمين، العملاء، الموظفين، والجمهور

المصدر: مفتاح بختة، **لجان المراجعة وتأثيرها على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2021، ص 17.

وبعد عرض التعاريف السابقة، يمكن استنتاج بعض النقاط الموالية: [1]

- تتضمن الحوكمة مجموعة من القوانين والأنظمة تهدف إلى تنظيم عمل الشركات وتساهم في رقابتها من أجل حماية مصالح الأطراف المتعاملة مع الشركة.

[1] مفتاح بختة، **لجان المراجعة وتأثيرها على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2021، ص 18.

- تضمن الحوكمة حقوق أصحاب المصالح والمساهمين بدون تعارض مع أهداف الشركة، وتحدد أيضا مسؤوليات مجلس الإدارة من أجل مساهمة في تطور ونمو الشركة وتدعيم موقفها التنافسي سواء على المستوى المحلي أو الدولي.
- تساهم الحوكمة في تحسين وتوطيد العلاقة بين مجلس الإدارة، أصحاب المصالح، والمستثمرين الحاليين والمحتملين.

ومنه، يمكن تعريف حوكمة الشركات بأنها " مجموعة من القواعد والإجراءات التي تنظم العلاقات والتعاملات وتحدد المسؤوليات بين مختلف الأطراف المتعاملة مع الشركة من أجل ضبط الأداء ورفع كفاءة وإنتاجية الشركة، بالإضافة إلى حماية مصالح جميع الأطراف من خلال الحرص على الالتزام بالإفصاح والشفافية عن كل المعلومات التي تفيد مستخدمي القوائم والتقارير المالية".

الفرع الثالث: محددات الحوكمة

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة المنظمات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات هما : المحددات الخارجية والمحددات الداخلية ويمكن عرض هاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي: [1]

1. المحددات الخارجية

تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال : القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل (قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس ومكافحة الفساد)، وكفاءة القطاع المالي) البنوك وسوق المال(في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في إحكام الرقابة على جميع منظمات المجتمع.

[1] محمد ياسين غادر, **محددات الحوكمة ومعاييرها**, كلية إدارة الأعمال, جامعة الجنان, طرابلس لبنان, المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة عولمة الإدارة في عصر المعرفة 15-17 ديسمبر 2012. ص ص ص6 1-17-18.

وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها .(بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية إضافة إلى وجود جهاز قضائي شفاف وعادل وقادر على تحديد المسؤولية ومحاكمة مرتكبي المخالفات الإدارية المالية وفي الأوقات السريعة والمناسبة.

وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة المنظمات، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص وترتكز أيضا على:[1]

- القوانين واللوائح التي تنظم العمل في الأسواق مثل قوانين الشركات وقوانين سوق المال؛
- القوانين التي تنظم المنافسة والتي تعمل على منع الممارسات الاحتكارية والإفلاس؛
- وجود قطاع مالي كفء يستطيع توفير التمويل اللازم للمشروعات، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات؛
- وجود بعض الشركات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة مثل الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية.

2. المحددات الداخلية:

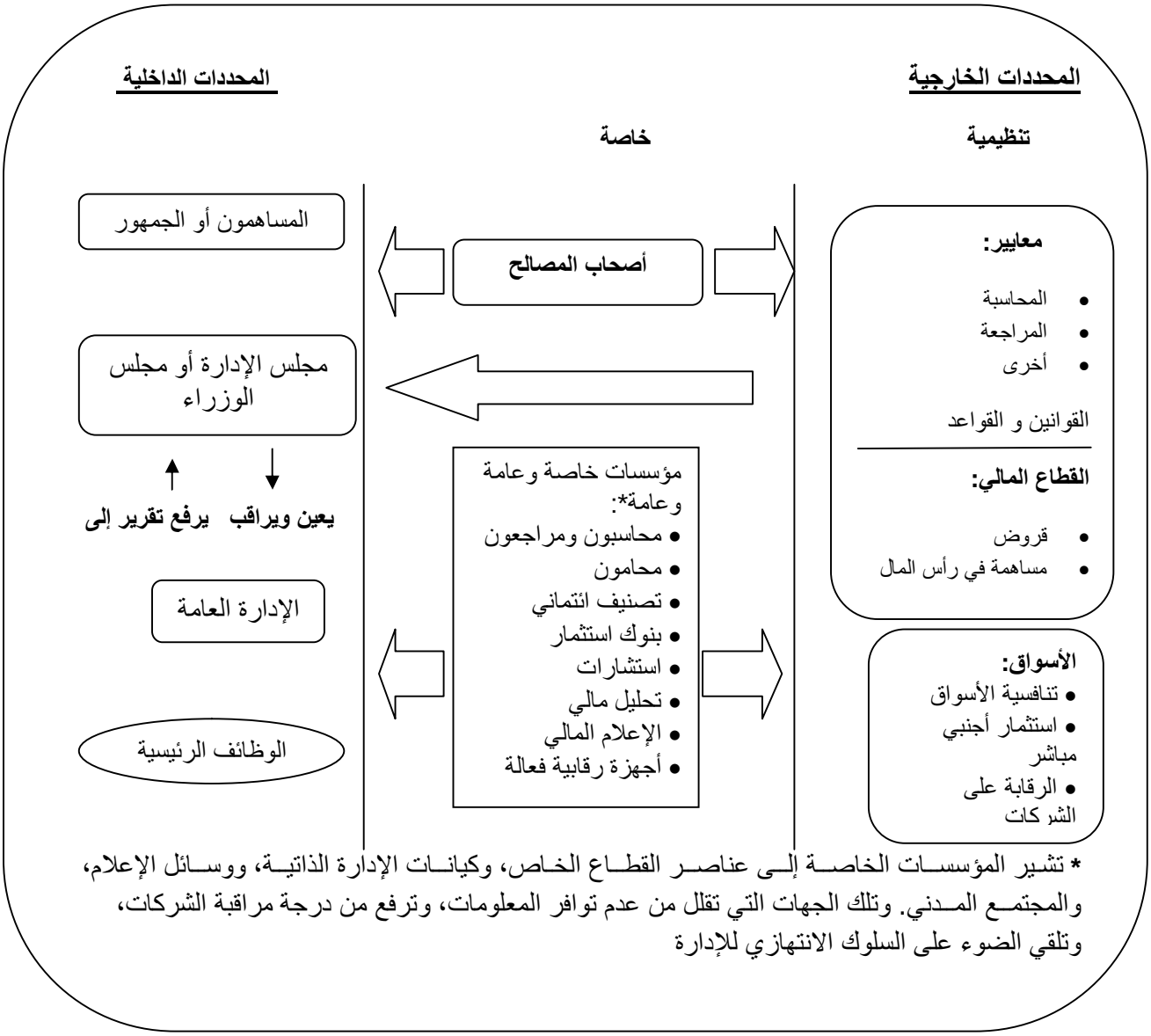
تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المنظمة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدى توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة

كما تشمل القواعد والأساليب المنظمة التي تطبق داخل الشركات، والهياكل الإدارية السليمة التي توضح كيفية اتخاذ القرارات، وتوزيع السلطات والواجبات بين الأطراف المعنية مثل مجلس الإدارة

[1] Fawzy, S,**Assessment for corporate governance in Egypt**, Working paper the Egyptian center for economic studies, N: 82, Egypt, April 2003, pp: 3-4.

والمساهمين وأصحاب المصالح بالشكل الذي يؤدي إلى وجود تعارض في المصالح بين هذه الأطراف.[1]

الشكل رقم 1.1: المحددات الداخلية والخارجية للحوكمة



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

المصدر: محمد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها**, كلية إدارة الأعمال, جامعة الجنان، طرابلس لبنان، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة عولمة الإدارة في عصر المعرفة 15-17 ديسمبر 2012، ص17.

[1] الشمري نورة محمد عبد الله الموعد، **تفعيل دور لجان المراجعة وقواعد الحوكمة في الحد من المخاطر المالية في البنوك التجارية الكويتية**، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد 2، مصر، 2011، ص 33.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية حوكمة الشركات

الفرع الأول: أهداف حوكمة الشركات:

أهداف حوكمة الشركات تختلف باختلاف نماذج الحوكمة ذاتها والتي تعكس في حقيقتها الأهداف الضمنية لنشاطات الشركات وتنوع الأطراف المرتبطة معها في مختلف دول العالم ، ففي بلدان مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة , ينصب هدف أو أهداف حوكمة الشركات على حماية حقوق حملة الأسهم وتعظيم القيمة في الأمد الطويل , وفي المقابل تهدف حوكمة الشركات العاملة في بلدان القارة الأوربية مثل ألمانيا , إلى حماية حقوق الآخرين من أصحاب المصلحة (إلى جانب حقوق حملة الأسهم) , ولاسيما العاملين والدائنين والتي تعد في الأقل أطرافا لا تقل أهمية عن

حملة الأسهم , وعليه تهدف حوكمة الشركات في تلك الدول إلى تشجيع مجالس الإدارة لرقابة الإدارة والإشراف عليها من اجل تعزيز رفاهية اقتصاد تلك الشركات بما فيها رفاهية حملة الأسهم والعاملين ورفاهية العامة.[1]

كما تهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها:[2]

- إدخال اعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع واتخاذ القرار.
- تحسين قدرة الشركات على تحقيق أهدافها وذلك من خلال تحسين الصورة الذهنية والانطباع الإيجابي عن نشاط الشركة بالإضافة إلى مساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناءا الإستراتيجية سليمة.
- تحسين عملية المصداقية للبيانات وتحقيق سهولة فهمها، حيث يزيد من اهتمام المستثمرين وزيادة استثماراتهم في الشركة.
- زيادة قدرة الشركات على تحسين موقفها التنافسي، وجذب استثمارات جديدة ورؤوس أموال جديدة، وتمتعها بسمعة حسنة في السوق.

---

[1] Sarra, Janis ,"**Comparative Standards of Corporate Accountability & Responsibility** " , Corporate Governance – International Journal for Enhancing Board Performance , Vol. 4 , No .2, 2004 , p. 7 .

[2] علي صلاح عبد العاطي، **حوكمة الشركات**، المصرية للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2017، ص 22-23.

- تحسين عملية صنع القرار في الشركات وذلك بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعيات العمومية ومن جهات حكومية.
- تحسين درجات الشفافية والوضوح والإفصاح ونشر البيانات، والمعلومات عن الشركات، وكذلك عن الأداء والإنجاز الذي قامت به،وعن الموجودات والأصول التي تحوزها بالفعل.
- تجنب الانزلاق في مشكلات محاسبية ومالية، مما يساعد على تدعيم واستقرار نشاط جميع الشركات العاملة، وذلك للوصول إلى الهدف الأسمى ألا وهو تجنب حدوث انهيارات قد تصيب الأجهزة المصرفية أو سوق الأوراق المالية المحلية منها أو حتى الأجنبية، مما يدفع بعجلة التنمية والاستقرار الاقتصاديين.[1]
- العمل على تحفيز الأيدي العاملة في الشركة وتحسين معدلات إنتاجهم، وتعميق ثقتهم بالشركة.[2]

الفرع الثاني: أهمية حوكمة الشركات:

إن نطاق حوكمة الشركات قد يتسع لأكثر مما سبق ذكره وذلك من خلال إبراز أهمية حوكمة الشركات في المجالات الاقتصادية , فضلا عن أهميتها في المجالات القانونية وكما يلي :

1- الأهمية الاقتصادية لحوكمة الشركات:

وتشمل الأهمية بالنسبة للمؤسسات ذاتها، بالنسبة لحملة المستثمرين وأسواق رأس المال

1.1 أهمية الحوكمة بالنسبة للمؤسسات ذاتها , حيث لا تعد حوكمة الشركات هدفا في حد ذاتها ,فهي لا ترتبط بعمليات رقابية إجرائية أو شكلية ولا تمثل التزاما دقيقا بإرشادات محدودة أو بملاحظة أو مراعاة سلوكيات إدارية معينة , بل إن ما تهدف إليه في حقيقة الأمر هو تحسين أداء الشركات وضمان حصولها على الأموال وبتكلفة معقولة , حيث أن هناك علاقة طرديه بين نوعية الحوكمة ودرجة الأداء الاقتصادي للشركة , فالشركات التي تتمتع بحوكمة جيدة تملك مدراء بمستويات عالية

---

[1] إيهاب نظمي، أسامة عبد المنعم علي، **أدوات الحاكمية المؤسسية وأثرها في الحد من ممارسات الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، المجلد 1، العدد 3، 2015، ص ص 314-315.

[2] مناور حداد، "**دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية**"، مجلة العلوم الانسانية، جامعة قسنطينة، الجزائر، العدد 37، جوان 2012، ص:169.

الجودة وتتعامل بصورة أكثر شفافية بشكل يوحي لحملة الأسهم والمتعاملين الآخرين معها بالثقة , ويعمل على تخفيض مخاطر الاستثمار وبالنتيجة تخفيض تكلفة رأس المال , وتعد جودة حوكمة الشركات والقابلية على فهم حقوق حملة الأسهم , واحدة من أنظمة الضبط ذات الأهمية لنجاح الاستثمارات في الشركات . [1]

2.1 أهمية الحوكمة بالنسبة لحملة الأسهم والمستثمرين

تعد حوكمة الشركات ذات أهمية أيضا بالنسبة لحملة الأسهم والمستثمرين المرتقبين، إذ توفر حوكمة الشركات ضمان قدر ملائم من الطمأنينة لحملة الأسهم والمستثمرين المرتقبين في تحقيق عائد مناسب على استثماراتهم مع تعظيم قيمة حملة الأسهم والمحافظة على حقوقهم ولاسيما حاملي أقلية الأسهم في ظل مشكلة الوكالة الناشئة عن فصل ملكية الشركة عن إدارتها , إذ تأتي أهمية حوكمة الشركات في سد الفجوة التي يمكن أن تحصل بين الأصيل (مالك الشركة) والوكيل (المدير) من جراء رغبة الأخير في تبني الممارسات التي من الممكن أن تحقق رفاهيته الشخصية وليس رفاهية حملة الأسهم.[2]

3.1 أهمية الحوكمة بالنسبة أسواق رأس المال

وتمتد أهمية حوكمة الشركات لتشمل أسواق رأس المال , حيث أن تبني معايير جيدة لحوكمة الشركات يمكن أن تمتد فوائده إلى أسواق رأس المال , إذ أن تطبيق تلك المعايير سوف يعزز من كفاءة الأسواق , ويقدم المعلومات الملائمة للمستثمرين لمعرفة المزيد عن الشركات وعن أداءها ويدركون في ذات الوقت مستوى تنفيذ إستراتيجيات الشركات وطرق تحديد المخاطر وكذلك السبل

[1] Kambil , Ajit & Others ," **The Seven Disciplines for Venturing in China** ", Mistsloan – Management Review ,Vol. 47 ,No. 2 , 2006 , p 85.

[2] Wheelen , Thomas L . & Hunger , David J., **Strategic Management & Business Policy Concepts** , Pearson Education , Inc. , 2004 , p 30 .

الكفيلة بإدارتها , وعند ذلك تستطيع أسوق المال أن تخصص أموال أولئك المستثمرين إلى الشركات الواعدة والتي يتم أدارتها بشكل أفضل .[1]

4.1 أهمية الحوكمة بالنسبة للاقتصاد كله

وأخيرا تعد حوكمة الشركات ذات أهمية بالنسبة للاقتصاد كله , إذ إن هناك ارتباطا وثيقا بين حوكمة الشركات ونظام الاقتصاد في أي بلد , فالمشاكل الناجمة عن ضعف حوكمة الشركات لا تعزى فقط إلى فشل الاستثمارات , وإنما تمتد إلى ابعد من ذلك متمثلة في ضعف مستويات الثقة العامة في الأعمال كلها , حيث أن المسالة لا تعد مجرد انهيار سمعة القليل من الشركات أو ضعف الاحترام للبعض من مديريها بل إن المسألة تشير إلى فقدان مصداقية النظام الاقتصادي كله , وعليه يجب النظر إلى تحسين حوكمة الشركات وكأنه يمثل كسباً لكافة الأطراف ذات الصلة , فهو يعد كسبا للشركة من خلال تحسين الأداء وتخفيض تكاليف الحصول على رأس المال , ويعد كسبا لحملة الأسهم من خلال تعظيم القيمة وفي المدى الطويل , وأخيرا فهو يعد كسبا للاقتصاد القومي من خلال النشاط المستقر والمستمر والأكثر كفاءة للشركات التي تعمل في ظله. [2]

الفرع الثالث: الأهمية القانونية لحوكمة الشركات :

وتتمثل في قدرة المعايير التي تستند إليها حوكمة الشركات على الوفاء بحقوق كافة الأطراف المستفيدة في الشركة مثل حملة الأسهم والمقرضين والعاملين وغيرهم , وتعد القوانين والمعايير المنظمة لعمل الشركات (مثل قوانين الشركات وقوانين الأسواق المالية والمعايير المحاسبية و المراجعية) العمود الفقري لإطار حوكمة الشركات , إذ تنظم تلك القوانين و المعايير العلاقة بين الأطراف المهتمة بالشركة والمعنية بالاقتصاد كله , ويشير Zingales في هذا الصدد إلى إن الأشكال المختلفة للعقود بين كافة الأطراف المعنية في الشركة تمثل حجر الأساس في تنظيم العلاقات

---

[1] Stein , Bob , " **Effective Governance : Are We There Yet ?,** Cross Currenst ,The Magazine for Financial Services Executives , Issue No. 17 , Spring , 2004 , p. 4-5 . Ernst & young LLP , www. ey - com .

[2] ميللستاين، ابرام، **دور مجالس الإدارة والمساهمين في حوكمة الشركات**، من كتاب حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، الطبعة الثالثة، 2003، ص32 .

التعاقدية بينهم بالشكل الذي يعمل على ضمان حقوق كل طرف منهم هذا وتأتي أهمية حوكمة الشركات من الناحية القانونية للتغلب على سلبيات تنفيذ التعاقدات التي يمكن أن تنتج عن الممارسات السلبية التي تنتهك صيغ العقود المبرمة أو القوانين والقرارات والنظم الأساسية المنظمة للشركة .[1]

وفي المقابل تعد القوانين والأنظمة صمام الأمان الرئيس الذي يضمن حوكمة جيدة للشركات كما إن كلا من معايير الإفصاح والشفافية والمعايير المحاسبية الأخرى يجب إن تشكل عصب مبادئ حوكمة الشركات , هذا وقد اقترحت مؤسسة التمويل الدولية (IIF) سنة 2002 بان يتم إصدار قواعد أو دساتير لحوكمة الشركات Codes Of Corporate Governance يمكن أن يتم تضمينها بكل من قوانين أسواق رأس المال والشركات مع ضمان كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي , حيث يتعاظم دور أجهزة الإشراف في متابعة الأسواق وذلك بالاستناد إلى دعامتين هامتين هما الإفصاح والشفافية والمعايير المحاسبية السليمة .[2]

وقد لخصت أهداف حوكمة الشركات في نقاط والتي يمكن إيجازها بالاتي:[3]

1. **حماية حقوق المساهمين:** وذلك من خلال الاحتفاظ بسجلات لتثبيت ملكيتهم بالأسهم والشفافية بالمعلومات وتقديمها في الوقت المناسب، فضلاً عن ضمان حقوق المساهم بما في ذلك حق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والحصول على حصة من الأرباح السنوية.
2. **تحقيق العدالة:** وتعني الاعتراف بحقوق جميع الأطراف ذات المصالح بالشركة وبالشكل الذي يضمن تحقيق العدالة والمساواة بين المساهمين سواء كانوا داخل أو خارج الشركة.
3. **حماية مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة:** وهذا ما يتطلب زرع روح الانتماء والولاء للمتعاملين مع الشركة وفي مقدمة ذلك العاملين بها.
4. **توفير المعلومات ودعم سلامة قنوات الاتصال:** أن توفير المعلومات المفيدة ذات الحقائق المتمثلة بالدقة والملائمة لجميع الأطراف ذات العلاقة بعمل الشركة كل ذلك يعكس سلامة

---

[1] Zingales, Louigie, **Corporate Governance** , NBER , Working Paper , 1997 , p2.

[2] Institute of International Finance (IIF) , Equity Advisory Group , **Policies of Corporate Governance & Transparency in Emerging Markets**, Feb., 2002 , p. 3-4 .

3 النواس رافد عبيد، **اثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات – أنموذج مقترح-**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد رقم 14، العدد 50، 2008، ص ص 243-244.

وصحة التحكم المؤسسي في الشركة فضلاً عن سلامة أنظمة الرقابة الداخلية والخارجية وتطبيق القواعد والقوانين كلها تدعم حوكمة الشركات وبما ينعكس في سلامة أداء الشركة.

من خلال ما تطرقت إليه من أهداف و أهمية لحوكمة الشركات نستطيع القول أيضا أن حوكمة الشركات تسعى من خلال الأهداف إلى تحقيق ما يلي:

1. تحسين أداء الشركات.
2. وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة مادياً وأدائيا وأخلاقيا.
3. وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركات وأعضاء مجلس إدارتها.
4. وضع أنظمة لإدارة الشركة وفقا لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين (المشاركين) مجلس الإدارة والمساهمين.
5. وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة لتحقيق أهدافها.

الفرع الرابع: قواعد حوكمة الشركات

يرتبط مفهوم حوكمة الشركات بشكل أساسي بسلوك الفئات المختلفة ذات الصلة بالشركات، لذا فهناك مجموعة من الخصائص، التي يجب أن تتوافر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم. فهذه الخصائص تشكل الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات، نذكر أهمها فيما يلي:[1]

1. **الشفافية (Transparency):** أي تقديم صورة واضحة وحقيقية عن كل مايحدث، بما يضمن تحقيق الثقة والنزاهة والموضوعية في إجراءات إدارة الشركة، كما تضمن الإفصاح السليم وفي الوقت المناسب عن الموضوعات المهمة. وتؤمن هذه الخاصية توصيل معلومات محاسبية وإفصاحا ماليا وغير مالي، وأن تكون المعلومات صحيحة وواضحة وكاملة إلى كل الأطراف ذات المصلحة.
2. **المسؤولية (Responsibility):** ويقصد بها توفير هيكل تنظيمي واضح يحدد نقاط السلطة والمسؤولية، ومحاسبة المسؤولين ومتخذي القرارات عن مسؤوليتهم تجاه الشركة والمساهمين.

---

1. مها محمود رمزي ريحاوي، **الشركات المساهمة مابين الحوكمة والقوانين والتعليمات: حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد (1)، المجلد 24، دمشق، 2008، ص 97.

3. **المساءلة (Accountability):** وهي قاعدة تقضي بمحاسبة متخذي القرارات في الشركة أو الذين ينفذون الأعمال، عن نتائج قراراتهم وأعمالهم تجاه الشركة والمساهمين، وإيجاد آلية لتحقيقها.[1]

4. **الوضوح (Clarity):** ويقصد به أن تتسم القوائم والتقارير المالية بالوضوح والشفافية والعدالة عن إعدادها، ولتحقيق ذلك على الإدارة وعن طريق لجنة التدقيق أن تتحرى الفهم العام للقوائم المالية.

5. **الاستقلالية (Independence):** وهي الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح، حيث تبدأ هذه الآلية من تشكيل المجالس وتعيين اللجان إلى تعيين مراجع خارجي مستقل وكفء ومؤهل، يقوم بممارسة عمله بما تقتضيه العناية والأصول المهنية، ليقدم تأكيده أو مصادقته بأن القوائم المالية تمثل بصدق حقيقة المركز المالي وأداء الشركة.

المطلب الثالث: مبادئ حوكمة الشركات

ليس هناك نظام موحد لحوكمة الشركات يمكن أن يطبق في جميع الدول بل هناك مبادئ عامة تسعى إلى بناء نظام سليم للحوكمة، وفي هذا الصدد حرصت مؤسسات عديدة على وضع معايير محددة لتطبيق الحوكمة، ومن هذه المؤسسات نجد منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي، وكذا بنك التسويات الدولية ممثلا في لجنة بازل، ونميز في هذا الصدد اختلاف المبادئ والمعايير التي تحكم حوكمة الشركات، ذالك أن كل منظمة تضع معايير مختلفة حسب مجال عملها كما سنعرض لاحقا.

الفرع الأول: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE

لقد قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بدراسة تمت في 1999 من أجل وضع هيكل متكامل لنظام الحوكمة. وقد شارك فيه عدد من اللجان التابعة للمنظمة، كما تم الاستفادة من إسهامات البنك الدولي، وصندوق النقد الدولي، ومنظمة الشفافية الدولية، وغيرها من الأطراف المعنية بموضوع حوكمة الشركات، حيث تعتبر مبادئ المنظمة بمثابة مرجعية للاستعانة والاسترشاد بها، وهي ليست ملزمة. نعرضها باختصار فيما يلي :[2]

---

[1] حمدي عبد العظيم، **عولمة الفساد وفساد العولمة: إداري- تجاري- سياسي- دولي**، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2008، ص 265.

[2] تقرارت يزيد، بن عيشي بشير، **حوكمة الشركات دراسة مالية ومحاسبية**، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2018، ص 45-46.

- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: أي ينبغي أن يشجع إطار حوكمة الشركات على شفافية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقاً مع حكم القانون، وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

- ضمان حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية، يجب أن يضمن إطار الحوكمة حماية حقوق المساهمين، بحيث يكون المساهمون على معرفة كاملة لما يحدث داخل الشركة، وأن يكون لديهم قدرة كاملة على فهم ومعرفة وإدراك كافة النواحي الخاصة بالقوائم المالية المتصلة بالحفاظ على حقوقهم، ومصالحهم الخاصة.

- المعاملة المتساوية للمساهمين: وتعني ضمان المعاملة المتساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمو الأقلية. وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض في حال إنتهاك حقوقهم، مع إيجاب طلب من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم، تتصل بعمليات تمس الشركة.

- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: يجب أن تتضمن مبادئ حوكمة الشركات تحديد دور أصحاب المصالح، وأن تشجع الحوكمة على التعاون بين الشركات، وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة، وفرص العمل، وتحقيق الاستدامة للشركات القائمة، وتأكيد احترام حقوقهم، وإيجاد الآليات لضمان فرص حصولهم على المعلومات اللازمة.

- الشفافية والإفصاح: ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق، وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بالشركة، ومن بينها الموقف المالي، والأداء والملكية، وأسلوب ممارسة السلطة، بحيث يجب إعداد ومراجعة القوائم المالية، والإفصاح عنها بأسلوب يتفق مع معايير المحاسبة

- مسؤولية مجلس الإدارة: المسؤولية هي الميزان الذي توزن به تصرفات رئيس مجلس الإدارة وأعضائه عند إخلالهم بالواجبات الملقاة على عاتقهم في معرض توليهم إدارة الشركة، وبسبب إهمالهم في إدارة الشركة ففي هذه الحالات وغيرها تترتب عليهم المسؤولية، فالمبدأ هنا يقوم على أن رئيس وأعضاء مجلس الإدارة يسألون عند ارتكابهم خطأ نجم عنه ضرر في معرض قيامهم بإدارة الشركة، وبناء على ذلك فإن مسؤولية مجلس الإدارة بسبب إخلاله بواجبات إدارة الشركة قد تكون جنائية كأن يرتكب أحدهم تزويراً في بيانات الشركة، وقد تكون مدنية تنتج عن أضرار يتسببها الإخلال بالواجبات الملقاة على عاتقهم في إدارة الشركة مثل إفشاء أسرار.[1]

[1] هاشم محمد خليل، **الدعاوى الناشئة عن مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة**، رسالة ماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص 70.

الفرع الثاني: معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية

هذه المبادئ متعلقة بالحوكمة في المصارف، حيث أصدرت لجنة بازل تقريراً عن تعزيز الحوكمة في المصارف عام 1999، ثم أصدرت نسخة معدلة سنة 2005 وفي 2006، يتضمن المبادئ الممثلة فيما يلي[1]:

- أن يكون أعضاء مجلس الإدارة مؤهلين لمراكزهم، وعلى دراية تامة بالحوكمة، وبالقدرة على إدارة العمل بالبنك، وأن يكونون مسؤولين عن الأداء المالي للبنك، وعن صياغة إستراتيجيته، ونظم مواجهة المخاطر، وتجنيب تعارض المصالح؛
- أن تكون إستراتيجية الشركة معدة جيدا ما يمكن من قياس نجاحها بالمقارنة مع ما تجسد على أرض الواقع، والنتائج المحققة؛
- على مجلس الإدارة وضع حدود واضحة للمسؤوليات، والمحاسبة التي تترتب عن الإخلال بها، وأن يضع هيكل إداري ملائم لذلك؛
- مبادئ ومفاهيم الإدارة التنفيذية تتوافق مع سياسة المجلس، وأن تتم وفقا للسياسات والنظم التي وضعها مجلس الإدارة وفقا لنظام فعال للرقابة الداخلية؛
- توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام المراجع الداخلي والخارجي، ومع توفر إدارة مستقلة للمخاطر؛
- يجب أن يتأكد مجلس الإدارة من أن سياسات الأجور والمكافآت تتناسب مع ثقافة وأهداف وإستراتيجية البنك، وأن ترتبط حوافز الإدارة بأهداف البنك في الأجل الطويل؛
- إعتماد الشفافية ضروري لإعلام المساهمين، ومختلف الأطراف أصحاب المصلحة بأداء البنك، وإدارته من خلال الإفصاح المناسب والدقيق؛
- يجب أن يتفهم أعضاء المجلس والإدارة العليا هيكل عمليات البنك والبيئة التشريعية التي يعمل ضمنها.

الفرع الثالث: معايير مؤسسة التمويل الدولية

هي مؤسسة تابعة للبنك الدولي ساهمت عام 2003 في وضع معايير عامة لدعم الحوكمة في مختلف الشركات تقوم على مستويات أربع وهي[1]:

---

[1] تقرارت يزيد، بن عيشي بشير، **مرجع سبق ذكره**، 2018، ص 46-47.

- الممارسات المقبولة للحكم الجيد؛
- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد؛
- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا؛
- التركيز على عنصر القيادة كمحور لعملية الحوكمة.

المبحث الثاني: مكونات ومتطلبات كفاءة نظام حوكمة الشركات

تشكل حوكمة الشركات نظام متكامل من المدخلات وآلية تشغيل تعمل فيما بينها بشكل متناسق وبتوافر عناصر مادية كمقومات للشركة، وأخرى ذات طابع معنوي في شكل تشريعات وتنظيمات تهدف كلها إلى ضبط الأداء المالي للشركة والوصول إلى مخرجات ذات قيمة وبكل شفافية، خدمة لجميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

سيتم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية:

- المطلب الأول: مكونات نظام حوكمة الشركات؛
- المطلب الثاني: متطلبات كفاءة نظام حوكمة الشركات؛
- المطلب الثالث: نظريات الحوكمة.

المطلب الأول: مكونات نظام حوكمة الشركات

يعد نظام الحوكمة من النظم المرتبطة بتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية وبتفعيل وإحكام آليات السوق وفي الوقت نفسه يعمل على جذب الاستثمارات لأي دولة من الدول ولأي شركة من الشركات، فهي تعمل على نشر ثقافة الالتزام، والحوكمة هي عبارة عن نظام يعمل كمنظومة تفاعلية استهدافية مكونة من ثلاثة أجزاء هي:[2]

---

[1] محمد حسن يوسف، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، www.siironline.org، معهد الإمام الشيرازي الدولي للدراسات واشنطن، تاريخ الاطلاع 2022/05/08.

[2] أشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات**، المؤتمر العربي الأول في التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مصر، 2005 ، ص 7.

الفرع الأول: مدخلات النظام

حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، وما يتعين توفيره لها من مطالب، سواء كانت مطالب أو متطلبات قانونية وتشريعية أو إدارية أو اقتصادية.

الفرع الثاني: نظام تشغيل الحوكمة

ويقصد بها الجهات المسئولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على هذا التطبيق، وجهات الرقابة وكل كيان إداري داخل الشركات أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة، وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير أحكامها والارتقاء بفاعليتها.

الفرع الثالث: مخرجات نظام الحوكمة

الحوكمة ليست هدف في حد ذاته لكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع، فهي عبارة عن مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة لأداء والممارسات العلمية والتنفيذية سواء للشركات أو الشركات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.

المطلب الثاني: متطلبات كفاءة نظام حوكمة الشركات

تعبر الكفاءة عن عملية أداء الأعمال بطريقة صحيحة، وتكون الشركة كفئ عندما تحصل على أعلى ما يمكن من الهدف الذي تسعى إليه، وترتبط الفعالية بالقيادة وترتبط الكفاءة بالإدارة، فتتحقق الفعالية عندما يكون هناك رؤية واضحة، وأهداف محددة، واستراتيجيات ومبادئ. وتتحقق الكفاءة عندما يكون هناك تخطيط، تنظيم، رقابة ومتابعة. فسيرورة الرفع من كفاءة حوكمة الشركات تتطلب العناصر الموالية:[1]

الفرع الأول: صياغة وإتباع خطة تساعد في اتخاذ القرار

تعتبر صياغة خطة عمل جيد من شأنها أن تعكس أهداف الشركة، وتحدد الأولويات الإستراتيجية، لأنها تعبر عن الخريطة التي تساعد على تحديد كيفية توزيع الموارد في الشركة، كما تشمل هذه الخطة على تحديد التوجهات الإستراتيجية للشركة بوضوح بحيث تبين طبيعة عمل الشركة، والفئات التي تخدمها، والخدمات التي تقدمها.

---

[1] محمد سفير، بلقاسم رابح، **أهمية حوكمة الشركات في تأطير ممارسات الإبداع المحاسبي في الشركة**، المؤتمر العلمي الدولي حول الإبداع والابتكار في منظمات الأعمال، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح، الأردن، 2016، ص 294.

الفرع الثاني: تعريف وثيقة حوكمة الشركات

تعمل هذه الوثيقة على تحديد المهام والعمليات والمسؤوليات الخاصة بكل عضو في الشركة، مع بيان الأسس التي تم اعتمادها لاختبار هؤلاء الأعضاء، كما تقوم كذلك ببيان المشاريع ذات الأولوية الواجب تنفيذها، مع بيان كيفية توزيع الموارد، وتقديم التوصيات المتعلقة بالسياسات، والمعايير التي تعمل على تطوير الجهود لتحسين الأداء.

الفرع الثالث: تحديد عمليات حوكمة الشركات

تتعلق بتعريف تلك العمليات المتعلقة بالاتصالات والاجتماعات التي يتم تنظيمها، والتي يتم من خلالها مناقشة الأهداف العامة والتفصيلية، فقد تكون هناك اجتماعات غير رسمية، ولكنها على درجة عالية من الكفاءة. فكلما كان إحساس أعضاء الإدارة بالمسؤولية بسبب مشاركتهم في وضع الأهداف، كلما تولد عن ذلك زيادة في كفاءة نظام الحوكمة، ويتأتى كذلك من الفهم الواضح للعلاقة بين مختلف الأطراف أصحاب المصلحة في الشركة، وتكوين في هذا السياق لجنة حوكمة الشركات التي تنظم هذه العلاقات.

المطلب الثالث: نظريات الحوكمة

قامت الكتابات السابقة بتقديم عدة أطر نظرية رئيسية لحوكمة المنظمات ومن أهمها نظريات: الوكالة، الرعاية، اعتمادية الموارد ،أخيرا نظرية أطراف المصالح. ويمكن استعراض هذه النظريات فيما يلي:

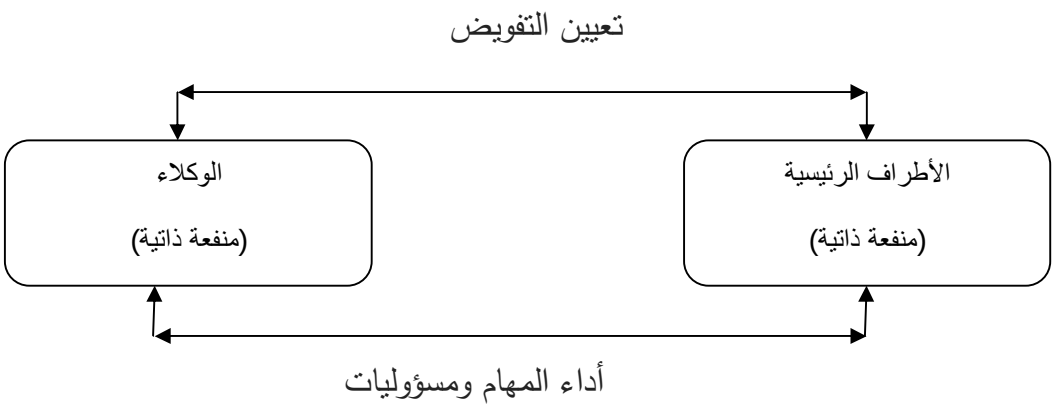
الفرع الأول: نظرية الوكالة

اعتمدت هذه النظرية على التمييز بين كل من الملاك (أصحاب الأسهم) في منظمة ما ويطلق عليهم الأطراف الرئيسية (الموكلين) ومجموعة أخرى من الأطراف وهم المدراء التنفيذيين لإدارة المنظمة ويطلق عليهم(الوكلاء). وطبقا لهذه النظرية فإن الأطراف الرئيسية تعين الوكلاء (المدراء) وتفوضهم لإدارة الشركة نيابة عن حملة الأسهم. ويتوقع أصحاب الأسهم من الوكلاء التصرف واتخاذ قرارات لصالحهم باعتبارهم مسؤولين في مهامهم ومسؤولياتهم. وعلى العكس من ذلك، ليس من الضروري أن يتخذ الوكيل قرارات لصالح الأطراف الرئيسية. فمن المحتمل أن يستسلم الوكيل لمنفعته الذاتية وبذلك يخالف توقعات الموكلين ويسلك سلوكا انتهازي للفرص. كما افترضت هذه النظرية أن أهداف الطرف الرئيسي مختلفة عن أهداف الوكيل، لذا يحقق الطرف الرئيسي هنا عائدا أقل على

الاستثمار نظرا لعدم قيامه مباشرة بإدارة المنظمة. كما تفترض هذه النظرية أن الحوافز المالية يمكنها المساعدة في قيام المدراء التنفيذيين بتعظيم أرباح الملاك. وفي ضوء هذه النظرية، يميل مجلس الإدارة إلى ممارسة رقابة وإشراف ومتابعة صارمة من أجل حماية مصالح " الطرف الرئيسي" أو الموكل، ويعني ذلك أن يكون مجلس إدارة المؤسسة نشطا ومشاركا في معظم عمليات صنع القرار، وأيضا مسؤولا أمام حملة الأسهم.[1]

وكانت السمة الرئيسية لنظرية الوكالة هي الفصل بين الملكية والرقابة أو السيطرة

شكل رقم(2.1): نظرية الوكالة



المصدر: Abdallah, H. and Valentine ,H.,(), Fundamentals and Ethics Theories of Corporate Governance, Middle Eastern Finance and Economics,4, 2009, pp. 88-96

الفرع الثاني: نظرية الرعاية

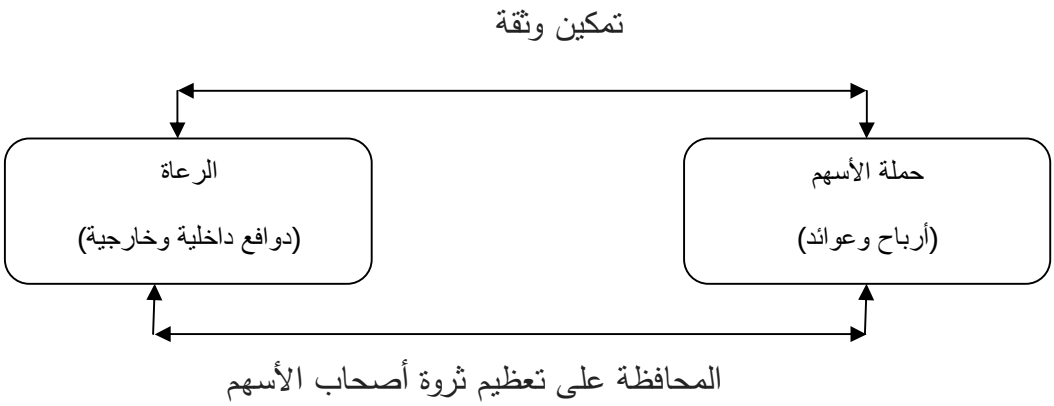
افترضت هذه النظرية أن المدراء التنفيذيين بالمنظمة بمثابة رعاة أو مشرفين نيابة عن الملاك، وتشترك المجموعتان من الأطراف في تحقيق أهداف واحدة،[2] كما فترضت هذه النظرية أن الرعاة سوف يقومون بالمحافظة على وتعظيم ثروة أصحاب الأسهم من خلال أداء الشركة. وهنا يقوم الرعاة أو المشرفون وهم التنفيذيون أو المدراء الذين يعملون لدى أصحاب الأسهم ، بالمحافظة على وتحقيق أرباحا لهم (شكل ٢). ومن جانب آخر، لا ينبغي أن يكون مجلس الإدارة في هذه الحالة مراقبا وبدرجة أكبر مثلما اقترحت نظرية الوكالة. وهنا ينبغي على مجلس الإدارة أن يلعب دورا داعما ومساندا للمدراء التنفيذيين وتمكينهم من أداء دورهم وتوفير إمكانية تحقيق أداء أعلى. وناقشت هذه

[1] Hilliman, A.J., Withers, M.C., Collins, B.J., **Resource dependence theory**: A Review, Journal of Management, Vol.35,No. 6, 2009, pp.1404-1429.

[2] Shen, W., **The dynamics of the CEO-board relationship**: An Evolutionary perspective, The Academy of Management Review , Vol.2, No,3, 2003, pp.466-476

النظرية العلاقات بين مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين، حيث تطرقت إلى موضوعات تتعلق بالتدريب، المتابعة والإشراف والمشاركة في صنع القرار.

شكل رقم(3.1): نظرية الرعاية



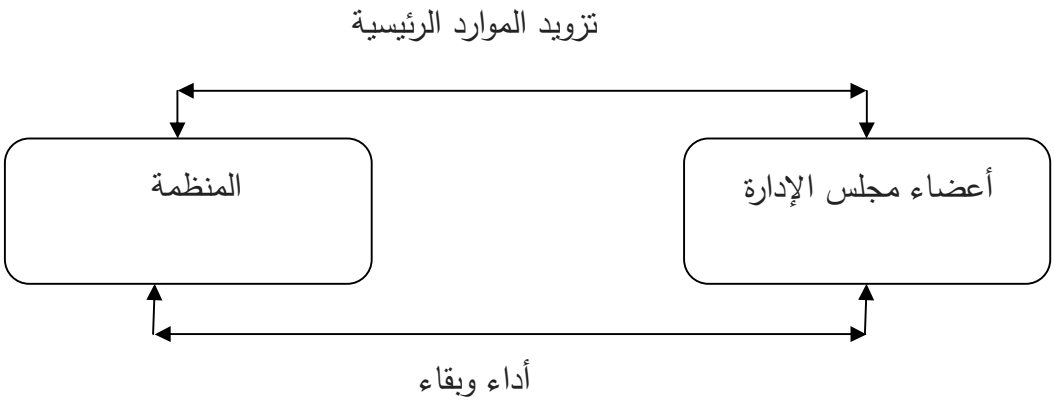
المصدر: Abdallah, H. and Valentine ,H, Fundamentals and Ethics Theories of Corporate Governance, Middle Eastern Finance and Economics,4, 2009, pp. 88-96

الفرع الثالث: نظرية اعتمادية الموارد

تناولت هذه النظرية دور أعضاء مجلس الإدارة باعتبارهم مزودين للموارد للمدراء التنفيذيين والتي تحتاجها المنظمة، مع تقديم المساعدة اللازمة لهم نحو انجاز الأهداف التنظيمية، وتوضح النظرية أيضا أن أعضاء مجلس الإدارة يلعبون دورا هاما في تقديم أو تزويد الموارد الرئيسية للمنظمة من خلال علاقاتهم مع البيئة الخارجية . موارد مثل معلومات، مهارات، اختراق الى جمهور خارجي مثل المشترون والموردون، صناع السياسات العامة، وجهات تشريعية. ومن جانب آخر، يعمل تقديم الموارد على تعزيز الوظائف التنظيمية، وأداء الشركة، وبقائها. كما سمحت هذه النظرية بوجود تدخلات من جانب مجلس الإدارة وفي نفس الوقت توفير دعم مالي وبشري قوي وغير ملموس للمدراء التنفيذيين. ونادت هذه النظرية بإمكانية استخدام أعضاء مجلس الإدارة من ذوى التخصص لخبرتهم في تدريب ومتابعة المدراء التنفيذيين بطريقة تمكن من تحسين الأداء التنظيمي. وفي ظل هذه النظرية، يمكن لأعضاء مجلس الإدارة استغلال شبكات اتصالاتهم في تقديم الدعم اللازم من أجل جذب موارد

للمنظمة. وتوصي نظرية اعتمادية الموارد بضرورة حصول معظم القرارات التي يصنعها المديرين على بعض الدعم من مجلس الإدارة[1].

شكل رقم (4.1): نظرية اعتمادية الموارد



المصدر : Abdallah, H. and Valentine ,H, Fundamentals and Ethics

Theories of Corporate Governance, Middle Eastern Finance and Economics,4, 2009, pp. 88-96

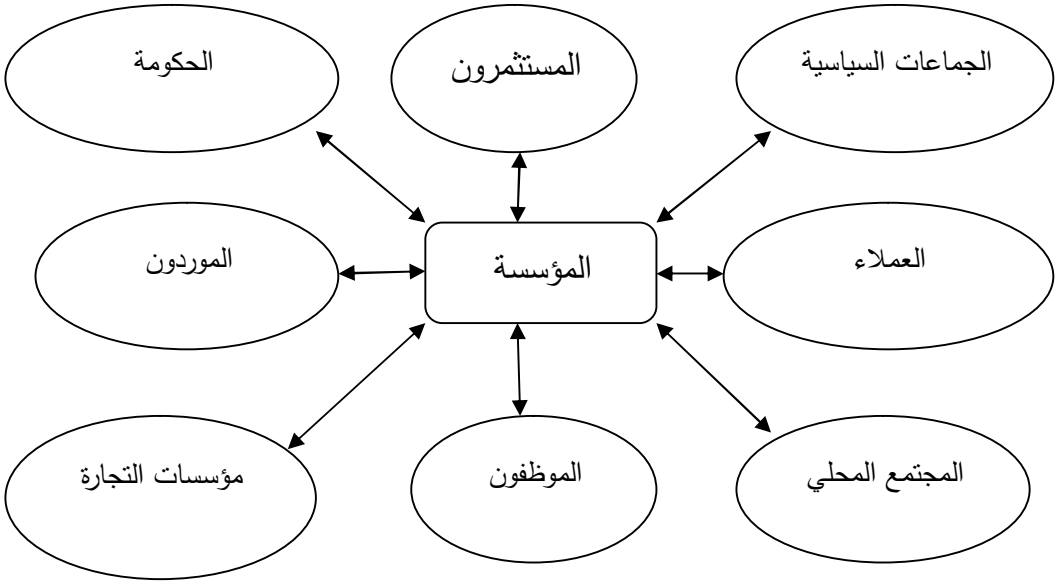
الفرع الرابع: نظرية أصحاب المصالح

قامت هذه النظرية على افتراض مؤداه أن أصحاب الأسهم ليسوا فقط الفئة الوحيدة التي لها مصلحة في المنظمة، لذا افترضت أن العملاء أو المستهلكون لهم مصلحة في المنظمة المتعامل معها ويتأثرون بنجاحها أو فشلها، ولذلك يقع على عاتق المدراء التزامات خاصة لتأكيد حصول أصحاب المصالح على نطاق واسع (وليس أصحاب الأسهم) على عوائد عادلة من تعاملهم مع المنظمة. وهناك أمثلة متعددة عن أطراف المصالح وهم المستثمرون، الموظفون، الجماعات السياسية، العملاء ، المجتمع المحلي، الحكومة، الموردون، جهات ذات صلة بالتجارة، ومن جانب آخر، تدافع هذه النظرية على شكل ما من المسؤولية الاجتماعية للمنشأة، وتعتبرها ضرورة لتطبيق أساليب أخلاقية حتى لو أدى ذلك إلى تخفيض أرباح المنظمة في الأجل الطويل. وفي ظل هذه النظرية يتحمل مجلس الإدارة مسؤولية أن يكون حارسا لمصالح كل أصحاب المصالح والتحقق من ممارسات المؤسسة[2].

[1] Hilliman, A.J., Withers, M.C., Collins, B.J., **Resource dependence theory**: A Review, Journal of Management, Vol.35,No. 6, 2009, pp.1404-1429.

[2] Donaldson, T. and Preston, L .E., **The Stakeholder Theory of the Corporation Concepts**, Evidence and Implications, Academy of Management Review, Vol.20, No.1, 1995, pp.65-91.

شكل رقم (4.1): نظرية أصحاب المصالح



المصدر:

Donaldson, T. and Preston, L .E., The Stakeholder Theory of the Corporation Concepts, Evidence and Implications, Academy of Management Review, Vol.20, No.1, 1995, pp.65-91.

المبحث الثالث : الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات

إن حوكمة الشركات لا يمكن أن تحقق أهدافها إلا من خلال إتباع آليات محددة ، لها من القدرة والمهارات ما يمكنها من تحقيق تلك الأهداف ، وتعرف آليات حوكمة الشركات بأنها "إطار يتكون من مجموعة من الإجراءات والممارسات والتي تضمن توجيه الإدارة العليا لاتخاذ القرارات التي من شأنها تحقيق منافع المالك والأطراف الأخرى المهتمة بالشركة ، ومن ثم التأكد من تحقيق أهداف نظام حوكمة الشركات كما تم تصميمها بالفعل.

قد تم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية:

- المطلب الأول: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات؛
- المطلب الثاني: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات ؛
- المطلب الثالث: آليات الحوكمة خارجية أخرى.

المطلب الأول: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

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

الفرع الأول: مجلس الإدارة

يذكر كل من Singh و Harianto إن الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثين والممارسين يعدون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة ، إذ انه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة ، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا . كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة ، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ، ويراقب سلوكها ويقوم أدائها ، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة.[1]

ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة ، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار ، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها ، وتقوم باختيار الإدارة العليا ، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك.[2]

وفي هذا السياق يأتي تأكيد على ضرورة أن تقاد كل شركة من الشركات المملوكة للدولة بمجلس إدارة فعال ، يمارس القيادة ويوجه الشركة بنزاهة وحكمة ويعمل لمصلحة الشركة بشفافية ومسؤولية.[3]

ولكي يتمكن مجلس الإدارة في الشركة المملوكة للدولة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة ، يلجا إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين .[1]

---

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

[2] World Bank , " **The Challenge of State –Owned Enterprise Corporate Governance for Emerging Markets** " ,2006. http://rru.worldbank.org/thems/corporategovernance, p.24.

[3] Private Sector Corporate Trust , " **Good Corporate Governance in State-Owned Corporations –Final Draft Guidelines** " 2002 , p. 17.

الفرع الثاني: لجنة المراجعة

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

لقد ظهر مفهوم هذه اللجنة بعد الانهيارات المالية لبعض الشركات الكبير كما تم ذكره .

ففي الولايات المتحدة الأمريكية تم إصدار قانون Sarbanse Oxley Act في سنة 2002 ، الذي ألزم جميع الشركات بتشكيل لجنة المراجعة لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الانهيارات المالية في المستقبل ، وذلك من خلال دورها في عملية إعداد القوائم المالية وكذلك في زيادة استقلالية كل من المدقق الداخلي والخارجي .

أما في المملكة المتحدة فقد صدر عددا من التوصيات بتشكيل هذه اللجنة ، من أبرزها تقرير Smith Report في سنة 2003 ، الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور ومسؤوليات لجنة المراجعة وكيفية الإفصاح عن هذه المسؤوليات في التقارير السنوية للشركات[2] . وتجدر الإشارة إلى انه هناك **العديد من الدول** الأخرى مثل كندا ، وفرنسا ، وألمانيا ، وماليزيا وسنغافوره قد ظهر فيها مفهوم هذه اللجنة منذ سنوات عديدة ، وتطور هذا المفهوم بعد صدور العديد من التوصيات والمقترحات لحل المشكلات التي تواجهها هذه اللجنة في الواقع العملي ، وبالشكل الذي أصبحت هذه اللجان في الوقت الحاضر أداة هامة من أدوات حوكمة الشركات .

---

[1] Robert, John, " Agency Theory , Ethics and Corporate Governance " , presented at the Corporate Governance and ethics Conference, Mac Quarie, Graduate School of Management –Sydney, Australia, June 28-30, 2004, p. 4.

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

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

- لقد عرفت لجنة المراجعة من قبل الهيأة الكندية للمحاسبين القانونيين (CTCA)*[2] بأنها " لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة ، وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المدقق الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج المراجعة معه ، وكذلك مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكد من فاعليته ، وكذلك التأكد من تطبيق قواعد حوكمة الشركات في الشركة.[3]
- كما عرفها (ميخائيل) بأنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة ، تتكون من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين ، ويحضر اجتماعات هذه اللجنة المراجعون الداخليون والخارجيون إذا اقتضى الأمر ذلك، وتفوض هذه اللجنة صلاحيات العمل طبقا للأحكام التي يقررها مجلس الإدارة ،وترفع تقاريرها الدورية إلى رئيس مجلس الإدارة. [4]

ويتضح للباحث من خلال التعاريف السابقة انه يتم تعريف هذه اللجنة في ضوء عضويتها ومسؤولياتها ، وإنها تتميز بأنها منبثقة عن مجلس الادارة وتقتصر عضويتها على أعضاء مجلس الإدارة من غير التنفيذيين ، والذين تتوافر لديهم الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة و المراجعة،

---

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

* The Canadian Institute of Chartered Accountants

[3] الرحيلي، عوض سلامة، " **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات –حالة السعودية** " ، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، القاهرة ، 2005 ، ص11 .

[4] ميخائيل، اشرف حنا، **تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات**، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 2005 ، ص32 .

وتتعلق مسؤوليتها بتدقيق عمليات إعداد التقارير المالية ومراجعة عمليات المراجعة الداخلي والخارجي، وكذلك مراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات من قبل إدارة الشركة.

الفرع الثالث: لجنة المكافآت

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

1. وظائف لجنة المكافآت وواجباتها

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

- تحديد والمكافآت والمزايا الأخرى للإدارة العليا ، و مراجعتها والتوصية لمجلس الإدارة بالمصادقة عليها؛
- وضع سياسات لإدارة برامج مكافأة الإدارة العليا و مراجعة هذه السياسات بشكل دوري؛
- اتخاذ خطوات لتعديل برامج مكافآت الإدارة العليا التي ينتج عنها دفعات لا ترتبط بشكل معقول بأداء عضو الإدارة العليا؛
- وضع سياسات لمزايا الإدارة ومراجعتها باستمرار.

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

الفرع الرابع: لجنة التعيينات:

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

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

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

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

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

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

الفرع الخامس: المراجعة الداخلية

تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ إنها تعزز هذه العملية ، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة . حيث يقوم المراجع الداخلي من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. وفي هذا السياق يرى Archambeault إن كل من المراجعة الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة ، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير.[1]

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

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

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

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

المطلب الثاني: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر احد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من اجل تطبيق قواعد الحوكمة.

ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي: [3]

الفرع الأول: منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري

تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) احد الآليات المهمة لحوكمة الشركات . ويؤكد على هذه الأهمية كل من (Hess and Impavido) ، وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو إنها غير مؤهلة) ، إنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في

---

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

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

[3]Wikipedia,the Free Encyclpedia," **Corporate Governance**",www.en,wikipedia.org/wiki/corporate-governance , 2007, p.7.

نفس حقل الصناعة ، وبالتالي تتعرض للإفلاس . إذن إن منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) تهذب سلوك الإدارة ، وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري Labor Market للإدارة العليا ، وهذا يعني إن إدارة الشركة إلى حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة ، إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين انه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.[1]

الفرع الثاني: الاندماجات والاكتسابات

مما لاشك فيه إن الاندماجات والاكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم . ويشير كل من (John and Kedia) إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى إن الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة (في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال) ، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال ، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتساب أو الاندماج .[2]

أما في الشركات المملوكة للدولة فتشير OECD إلى إن الحكومة الصينية على سبيل المثال قد استفادت من هذه الآلية ، وذلك بعد إعطاء هذه الشركات قدرا من الاستقلالية في اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاكتساب والاندماج ، ولكن تبقى الدولة بحاجة إلى أن تتأكد من عدم الإضرار بحقوقها كمالك للأسهم جراء مثل هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات. [3]

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

---

[1] Hess, David; Impavido, Gregorio**. Governance of Public Pension Funds : Lessons from Corporate Governance and International Evidence**. Policy Research Working Paper;No. 3110. World Bank, Washington, DC, 2003 , p. 5

[2] John, Kose and Kedia, Simi, " **Design of Corporate Governance** : Role of Ownership Structure , Takeovers, and Bank Debit " , 2003.www.Icf.som.yale.edu/pdf , p.9.

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

الفرع الثالث: المراجع الخارجي

يؤدي المراجع الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة المراجعة في نوعية تلك الكشوفات، وليس مقبوليتها فقط. ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة، وعلى وجه الخصوص لجنة المراجعة في اختيار المدقق الخارجي والاستمرار في تكليفه، يرى Abbot and Parker إن لجان المراجعة المستقلة والنشيطة سوف تطلب تدقيقا ذا نوعية عالية، وبالتالي اختيار المدققين الأكفاء والمتخصصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه الشركة.[1]

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

وقد أكدت بعض المنظمات المهنية والهيئات التنظيمية على ضرورة اخذ وظيفة المراجعة الداخلي بنظر الاعتبار من المدقق الخارجي . فعلى سبيل المثال تطلب معيار المراجعة SAS No. 65 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار وظيفة المراجعة الداخلي عند التخطيط لعملية المراجعة. أما معيار المراجعة SAS No.78 فقد عرف

---

[1] Abbott, L. G. and Parker, S., " **Auditor Selection and Audit Committee Charecteristics** " , Auditing : A Journal of Practes and Theory Vol. (19), 2000, p.47

[2] The Institute of Internal Auditors (IIA), " **The Role of Auditing in Public Sector Governance** " , 2006. www.thiia.org, p.3.

وظيفة المراجعة الداخلي كمصدر للمراقبة يجب على المدقق الخارجي أن يأخذه بنظر الاعتبار عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في الشركة.

على المراجع الخارجي أن يقوم بالمهام التالية لدعم الحوكمة المحاسبية في الشركات موضوع المراجعة لما لها من أهمية في دعمه الدائم في تطوير أسس الحوكمة المحاسبية ورفع أداء الشركة لاسيما الأداء الاقتصادي ومن بين النقاط التي ينبغي تنفيذها ما يلي : [1]

- أن يقوم بإعداد تقريره عن القوائم المالية للشركة طبقا للمعايير المحلية والدولية؛

- أن يقوم بإعداد تقرير عن مراجعة تقارير الإدارة عن مدى التزام الشركة بمبادئ الحوكمة المحاسبية؛

- أن يقوم بإعداد تقرير عن أعضاء مجلس الإدارة ويتضمن هذا التقرير ما إذا كان الأعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين وأنه اطلع على محاضر جلسات مجلس الإدارة والتي يتضح منها مدى التزام المجلس بالحد الأدنى لعدد اجتماعاتها ومدى مشاركة الأعضاء غير التنفيذيين في أعمال المجلس ومدى حصولهم على كافة البيانات والمعلومات عن نشاط الشركة وأنه قد تم الإفصاح عن كافة ما يتقاضاه أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين وأنه لا توجد فروقات في المخصصات المدفوعة لأعضاء مجلس الإدارة بصفتهم ؛

- أن يوضح مدى حرص مجلس الإدارة على إعداد القوائم للشركة سواء منها الدورية أو السنوية في المواعيد المقررة ؛

- أن يوضح أن مجلس الإدارة قد شكل اللجان الفرعية الأساسية خاصة لجنة التدقيق والتأكد من الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين في هذه اللجان ومدى التزام هذه اللجان بالحد الأدنى للاجتماعات ومدى فاعليتها تجاه العلاقات مع المراجع الخارجي ومدى الإشراف على المراجعة الداخلية؛

---

[1] رئيس مجلس الإدارة للهيئة العامة لسوق المال المصري ، قرار بشأن إصدار دليل تطبيق القواعد التنفيذية الحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة في البورصة ، القرار رقم 62 المؤرخ في 17 أفريل 2007 بمحافظة الجيزة ، مصر، 2007 ، ص ص 8-9 .

متاح على الموقع الإلكتروني التالي: www.cma.gov.eg (تاريخ الاطلاع على الموقع 19/09/2019)

- أن يوضح مدى كفاءة هيكل الرقابة الداخلية في الشركة ومدى إحكامه ومدى وجود إدارة مراجعة داخلية فعالة تتمتع بالاستقلالية عن باقي إدارات الشركة ومدى تطبيق المعايير المهنية الخاصة بالمراجعة الداخلية ومدى فاعلية تقارير هذه الإدارة ودوريتها ورد فعل الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة تجاه هذه التقارير المعدة من قبل الإدارة؛

- مدى وجود نظام مكتوب و معروف من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين والعاملين والمساهمين بشأن تعارض المصالح وذلك طبقا للقوانين والقواعد التنفيذية للحكومة المحاسبية.[1]

الفرع الرابع: التشريع والقوانين

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة . لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة ، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية ، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم . فعلى سبيل المثال قد فرض قانون Sarbanes-Oxly Act متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة ، تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين ، وتقوية إشراف لجنة المراجعة على عملية إعداد التقارير المالية ، والطلب من المدير التنفيذي (CEO) ومدير الشؤون المالية (CFO) الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية ، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة المراجعة وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة ، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة . كما أناط مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير المراجعية التي يمكن أن تقدمها شركات المراجعة لزبائنها بلجنة المراجعة. [2]

[1] رئيس مجلس الإدارة للهيئة العامة لسوق المال المصري ، قرار بشأن إصدار دليل تطبيق القواعد التنفيذية الحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة في البورصة ، **مرجع سابق**، 2007، ص ص 8-9 .

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

المطلب الثالث: آليات الحوكمة خارجية أخرى

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

[1] Cohen, Jeffrey et al., **The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality**, Journal of Accounting Literature , 2004, p. 152.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى نشأة ومفهوم الحوكمة في المبحث الأول باعتبار لجان المراجعة آلية من آلياتها، وكذلك تم التطرق لأهمية وأهداف الحوكمة، وكانت الآليات في الشق الأخير من الفصل بأكثر تفصيل وذلك بسبب تنوع آليات الحوكمة وتعدد مصادرها، فان تنفيذها يتطلب وضع إطار شامل لها، يأخذ بنظر الاعتبار جميع أصحاب المصالح في الشركات سواء أكانت خاصة أم مملوكة للدولة . إذ أن كل طرف من هذه الأطراف يؤدي دورا مهما في عملية الحوكمة ، وإنها تتفاعل فبما بينها ضمن إطار الحوكمة . مثال على ذلك التفاعل فيما بين لجنة المراجعة والمدقق الخارجي ، المدقق الداخلي ، مجلس الإدارة والإدارة العليا، وان لهذا التفاعل تأثيرا كبيرا على الأداء المالي والإداري .

الفصل الثاني:

الإطار العلمي للمراجعة والرقابة

تمهيد:

تبعا لحساسية دور المراجعة أصبح ضروري التأسيس لمعالم الحدود النظرية والتطبيقية لتفادي التأويلات المؤدية إلى عدم الكفاية في الاستخدام، لهذا عمدت جل المنظمات المهنية والحكومية إلى محاولة التأسيس للإطار النظري للمراجعة الذي يرقى بها إلى التنظير العلمي فضلا عن دراسة أوجه التكامل بين أنواع المراجعة من أجل اختصار الوقت والجهد وضمان جودتها في ظل تزايد المشاكل المرتبطة بالمراحل العملية لها.

تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورا مهما في عملية الحوكمة إذ إنها تعزز هذه العملية وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة ، حيث يقوم المراجعون الداخليين من خلال الأنشطة التي ينفذوها بزيادة المصداقية ، العدالة ، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي.

ومن أجل الإلمام أكثر بالموضوع تم تقيسم هذا الفصل إلى المباحث الموالية:

- **الإطار العلمي للمراجعة؛**
- **الإطار العلمي للمراجعة الداخلية؛**
- **الإطار العلمي للرقابة الداخلية.**

المبحث الأول: الإطار العلمي للمراجعة

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة الاقتصادية، بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها. إن هذا المبتغى جاء نتيجة التطور الذي عرفته المراجعة فضلا عن الحاجة إليها في مد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد اتخاذها.

قد تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب هي:

- المطلب الأول: ماهية المراجعة
- المطلب الثاني: أهداف و أهمية المراجعة
- المطلب الثالث: أنواع المراجعة

المطلب الأول: ماهية المراجعة

بعد أن كانت المراجعة في تقتصر على الحكام والمشروعات العائلية والتي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي إلى أن وصلت إلى فحص بعدي للقوائم ويشتمل بحث وتقسيم وتحليل السجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للمؤسسة مع تحليل انتقادي للأدلة المالية المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنها في القوائم المالية ,وينتهي الفحص بتقرير مكتوب يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد على هذه القوائم لإعطاء رأي مهني

الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة[1]

وقد يسجل التاريخ الفصل الأول في ظهور مهنة المراجعة الخارجية ,حيث كان الموظفون بشكل عام يحتفظون بسجلات لمراقبة الإرادات وتدبير الأموال .وسجل التاريخ أن حكومتي مصر واليونان استعانتا بخدمات المحاسبين والمدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. فكان المدقق في اليونان

[1] T.C. Richard Brown and E.C. Jack (eds) , **A. History of Accounting and Accountants** , Edin burgh , 1905 , ch , IV , p74

يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر و السجلات للوقوف على صحتها وسلامتها فكلمة تدقيق AUDITING مشتقة من كلمة لاتينية (AUDIRE)تعني يستمع.[1]

1- الفترة مابين 1500 ميلادي :

إن مهنة المراجعة في تلك الحقبة "كانت تقتصر على الحكام والمشروعات العائلية والتي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة ,والهدف منها الوصول إلى الدقة لمنع أي تلاعب أو غش للدفاتر"[2]

2- الفترة ما بين 1500-1850:

لم يتغير هدف المراجعة خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة ,إذ اقتصر على إكتشاف الغش و التلاعب و التزوير في الدفاتر المحاسبية .غير أنها شهدت ما يسمى بإنفصال الملكية ,وهو ما زاد الحاجة إلى المدققين ,ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية .غير أنه حدثت بعض التغيرات الأخرى وهي :

- انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى زيادة الحاجة الماسة للمراجعين .
- تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج وكنتيجة لهذه التغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية

3- الفترة مابين 1850-1905:

هذه الفترة شهدت نمو اقتصادي كبير ,وخاصة في إنجلترا,وذلك بعد ظهور الثورة الصناعية في أوربا مما أدى إلى ظهور الشركات الكبيرة وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية والإدارة ,حيث ,إستلم المتخصصون الوظائف الإدارية في الشركات .وظهرت بذلك حاجة أصحاب الشركات الملحة في المحافظة على أمالهم المستثمرة في تلك الشركات .وبناءا على هذا كله أصبح الجو مهيأ

---

[1] رأفت سلامة محمود، احمد سلامة كلبونة، عمر محمد زرياق، **علم تدقيق الحسابات النظري**، ط1، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2011، ص 18.

[2] إشتيوي إدريس عبد السلام، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية، ط4، بيروت، لبنان، 1996، ص 14.

للمراجعة كمهنة , أن تبرز وتظهر إلى حيز الوجود ,وخاصة بعد إقتناع أصحاب الشركات بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة القائمين على أموالهم وممتلكاتهم .وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862م والذي نص بين مواده ,على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات .[1]

4- الفترة من 1905 إلى يومنا هذا :

إن أبرز ما يميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى ذات الفروع وتباعد وإنتشار جغرافي عن الإدارة والمركز الرئيسي أدى إلى الحاجة الفورية لمعرفة ما يتم من معاملات في الفروع التابعة والتأكد من أن العمل يتم وفقا للسياسات والقواعد الموضوعة بواسطة المركز الرئيسي ,وبالتالي تحتاج الإدارة إلى الاطمئنان على سلامة العمل في تلك الفروع عن طريق إيجاد نظام للمراجعة الداخلية يغطي فروع المنشآت المنتشرة ويساعد الإدارة في ضمان فرض رقابتها على تلك الفروع.[2]

نلاحظ مما سبق أن مهنة تدقيق الحسابات قديمة منذ عصر الفراعنة واليونان والرومان كذلك في العصور اللاحقة كان هناك دور لتدقيق الحسابات عندما عين سيدنا يوسف عليه السلام أمينا على خزائن مصر .

الفرع الثاني: تعريف المراجعة

كلمة مراجعة مشتقة من اللغة اللاتينية من كلمة (Audir) والتي تعني (Tohear) يستمع، حيث انه في العصور القديمة كان صاحب العمل (المالك) عندما يشك في وجود خيانة يعين شخص للتحقق من الحسابات وكان هذا الشخص يجلس مع محاسب رب العمل ليستمع إلى ما يقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل . لقد كان الايطالي باشيليو أول من اوجد

---

[1] هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية**، ط3، دار وائل للنشر، الاردن، 2006، ص 18.

[2] محمد أمين، **الرقابة الداخلية و مراجعة الحسابات**، مركز الخبرات الادارة و المحاسبة، مارس 2001، ص 02 .21h :32m, 10/01/2020. www. camecenter.com

نظام القيد المزدوج في عام 1494 ، وقام بالتنويه ووصف لواجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات وفصله عن عملية التسجيل في الدفاتر[1] .

فقد عرفت المراجعة بأنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية ، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية [2].

من التعريف السابق نجد أن المراجعة تتضمن النقاط التالية[3]

1- أن المراجعة هو عملية منتظمة، أي أن عملية المراجعة تعتمد على التخطيط المسبق لما سوف يقوم به المراجع.

2- أهمية حصول مراجع الحسابات على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها من قبله بطريقة موضوعية.

3- مدى الالتزام بالعناصر محل الفحص للمعايير الموضوعة كأساس للتقييم وإبداء الرأي الشخصي

4- أن عملية المراجعة تنتهي بإيصال نتائج فحص المراجع للأطراف المعنية مما يعني أن المراجعة هو وسيلة اتصال

كذلك غرف التدقيق بأنه فحص للدفاتر والسجلات والمستندات لتمكن المدقق من التحقق بأن الميزانية العمومية تمثل بصور عادلة وصحيحة المركز المالي للمنشأة[4].

وينظر البعض إلى التدقيق على انه علم له قواعده وأصوله وفن له أساليبه وإجراءاته يهتم بالفحص الفني المحايد لحسابات وسجلات الوحدة محل المراجعة بقصد إبداء الرأي في مدي صحة وعدالة الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة لهذه الوحدة [5].

---

[1] B.N. Tandon and others " **Practical Auditing** " - Schand and company LTD. 1997. P 1.

[2] American Accounting Association (AAA), " **Report of the Committee on Basic Auditing coneepts** " The Accounting Review (supplment to vol, XLVII, 1972), p.18

[3] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص14.

[4] Spicer and Pegler " **Practical Auditing** (Allied publishers PVT.Ltd , Ed 1989 , pl

[5] د . محمد نصر الهواري وآخرون ، **المراجعة - تأصيل علمي - ممارسة عملية**، مكتبة دعم الكتاب الجامعي ، جامعة عين شمس ، 2000 ص1

كما عرف التدقيق على انه فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية (المالية وغير المالية) لأي منشأة وان يقوم المدقق بجمع وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقريره[1].

المراجعة هي عملية منظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن ، بشكل موضوعي ، والمتعلقة بنتائج المادة محل المراجعة ، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة ، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة[2].

نلاحظ أن التعريف السابق للتدقيق يؤكد على :

1- المعلومات تحت التدقيق ليس بالضرورة أن تكون معلومات محاسبية ولكن يجب ان يكون هناك قابلية لإثباتها .

2- يجب أن يكون هناك أداة لقياس تلك المعلومات.

3- لا يكفي أن يكون الشخص مهني ولكن يجب أن يتصف بالاستقلالية.

نستطيع أن نعرف التدقيق على انه فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات والحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها .

الفرع الثالث: الفرق بين المراجعة والمحاسبة

الجدول التالي يوضح الفرق بين المحاسبة والتدقيق في النقاط التالية:

الجدول رقم (1.2): الفرق بين المحاسبة والمراجعة

	المحاسبة	**المراجعة**
1	علم تجميع وتبويب وتلخيص وإيصال المعلومات من خلال القوائم المالية	علم تحليل وفحص انتقادي للسجلات والقوائم المالية
	تقوم بقياس الأحداث المالية في المؤسسة من	تقوم بفحص القياس المحاسبي والمعلومات

[1] **General Guide lines on Intemal Auditing** , Institute of chartered Accountants of India , 1983 , p.5

[2] نصر صالح محمد، **نظرية المراجعة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص.147

2	خلال أعداد قائمة الدخل وتوصيل الأوضاع المالية للأطراف المعنية	المالية التي تم الإفصاح عنها حول نتيجة أعمال المؤسسة
3	المحاسب موظفا يتبع لإدارة المؤسسة ويتقاضى أجره من الإدارة	المدقق شخص محايد مستقل من خارج المنشأة يقوم بعمله مقابل أجر يحدد في العقد الموقع بينه وبين المؤسسة
4	المحاسب ربما لا يكون لديه معلومات حول التدقيق وإجراءاته	بينما المدقق يجب أن يكون لديه معرفة بالمبادئ المحاسبية وطرقها
5	المحاسب غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية التي تم إعدادها	بينما المدقق مطالب بتقديم تقرير يتضمن رأيه حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي المؤسسة
6	المحاسب موظف دائم في المنشأة يقوم بعمله بانتظام	بينما المدقق يعين كل سنة بعقد وليس دائم العمل في المؤسسة

المصدر: غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص16.

الفرع الرابع:الفرق بين المراجعة والفحص :[1]

الكثير يعتقد أن الفحص والتدقيق تعني نفس الشيء ولكن في الواقع هناك الكثير من الاختلافات بينهما ، حيث أن الفحص يعني البحث والاستفسار عن الطاقة الربحية للمنشأة أو المركز المالي للمنشأة أو محاولة الوصول لأسباب التلاعب والاختلاس إذا كان هناك أي شكوك حولها . يمكن تلخيص الفروق الرئيسية بين التدقيق والفحص في النقاط التالية :

1- يتم القيام بالتدقيق للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية للمنشأة وتمثيلها لواقع المنشأة ، بينما الفحص يتم عند وجود هدف معين للقيام به مثل الوصول إلى طاقة الربح والوضع المالي للمنشاة ، كذلك الاستقصاء حول الاحتيال والغش؛

1 غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، 2009، ص ص 16- 17.

2- الفحص يتم لعدة سنوات مثلا 3 أو 5 أو 7 سنوات للوصول إلى مثلا متوسط الطاقة الكسبية للمؤسسة، المركز المالي للمنشأة وغيرها بينما التدقيق يتم عادة السنة مالية واحدة؛

3- الفحص يمكن أن يتم لمصلحة أطراف خارجية مثلا مقرضين (بنوك، مؤسسات مالية) أو شركات تأمين لتقدير الخسائر أو أي جهة حكومية في سبيل الوصول إلى حقيقة معينة، بينما التدقيق يتم القيام به لمصلحة الملاك في الدرجة الأولى. وفي بعض الحالات يتم القيام بالفحص لمصلحة الملاك في حالة وجود اختلاس أو غش آو تزوير؛

4- الفحص لا يحتاج إلى التخطيط المسبق كذلك عند القيام بالفحص لأكثر من منشأة لا يتم استخدام نفس الطريقة في الفحص لأن الفحص يعتمد على المعلومات والبيانات المتوفرة للفاحص، بينما في التدقيق يقوم المدقق بوضع خطة مسبقة للقيام بعمله وتستخدم هذه الخطة في أكثر من مرة مع إمكانية إجراء التعديلات اللازمة من قبل المدقق في بعض جوانب الخطة وليس في الجوهر أو أسس الخطة؛

5- الفحص لا يتطلب التقرير عن نتائجه إلا للطرف الذي عين الفاحص، بينما المدقق يجب أن يقوم بالتقرير عن نتائج عمله بعد الانتهاء من عملية التدقيق من خلال التقرير النهائي.

المطلب الثاني: أهداف و أهمية المراجعة

الفرع الأول: أهداف المراجعة

تطورت أهداف التدقيق نتيجة عوامل عدة في الفترة الأخيرة ، ولقد كان العبارة القاضي، لوباس في قضية حلج القطن سنة 1897 الأثر الأكبر في تغيير النظر لعملية التدقيق ككل. ويمكن تحديد أهداف التدقيق مجموعتين أساسيتين هما : التقليدية والحديثة المتطورة[1]

1. الأهداف التقليدية وهي نوعان رئيسية وفرعية.

1.1 أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2.1 أهداف فرعية (ثانوية):

[1] رأفت سلامة محمود، احمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 21،22.

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك ؛

اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.. من اتخاذ قرارات مناسبة وطمأنة مستخدمي القوائم المالية، وتمكينهم من الاستثمار.. معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة. وتقديم التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق .

2. الأهداف الحديثة أو المتطورة

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة .
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط .
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

الفرع الثاني: أهمية المراجعة

هناك فئات عديدة تعتمد على تقرير المدقق لاستخدامه لاتخاذ قرارات به مثل العميل والإدارة والبنوك ومؤسسات الحكومة... الخ[1]

1. أهمية المراجعة للعميل :

أ. مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية؛

ب. مصدر أساسي للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين؛

ج. أساس لاستمارات إضافية عن طريق تحليل اقتصادي لمركزه التمويلي؛

و. أساس لإعداد الإقرارات الضريبية وتحديد مقدار الضريبة أساس لتحديد سلامة المركز المالي؛

و. أساس لتقرير وتحديد ربحية العمليات وقوته الايرادية؛

ز . أساس للتحرك لتجنب العسر المالي أو الإفلاس وحالات الاختلاس؛

ح . أساس لتحديد القيم المستحقة في:

- التعامل على أساس الأرباح المحققة (بيع التقسيط)

[1] رأفت سلامة محمود، احمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات النظري**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 27،29،28.

- عقود المشاركة في المصروفات والأرباح
- عقود التكلفة مضافة إليها نسبة معينة (مقاولات)

أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات.

2. أهمية المراجعة للإدارة: تعتمد الإدارة كلية على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة، وتقيم ذلك وتحديد الانحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع. وتعتبر الإدارة تقرير المدني بمثابة رأي معتمدة ودليلا لمستخدمي القوائم المالية حول عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة.

3. أهمية المراجعة للدائنين والموردين: يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها المعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه. وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي .

4. أهمية المراجعة للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى: تلعب هذه دورة مهمة في التمويل قصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها.

لهذا فإنها تعتمد تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الائتمان المصرفي (القروض) وتعتمد كأساس للتوسع فيه أو الأحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي.

5. أهمية المراجعة للمؤسسات الحكومية تعتمد هذه القوائم المالية وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية. وتأكيد التزامها والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الانحرافات وأسبابها .

6. أهمية المراجعة لرجال الاقتصاد ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها

7. أهمية المراجعة النقابات العمال تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتها مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور.

8. أهمية المراجعة لمصلحة الضرائب

تعتمد مصلحة الضرائب على الحسابات والقوائم المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية، وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة

9. أهمية المراجعة في تخصيص الموارد

يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها. فالموارد النادرة تجتذبها الوحدات الاقتصادية القادرة على استخدامها بأفضل كفاءة والتي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة، إذ أن البيانات والتقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها إسرافا وسوء كفاءة وتحول دون تخصيص مواردنا النادرة بطريقة رشيدة

10. أهمية المراجعة للاقتصاد القومي

يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماته وأهميته للفئات السابقة الذكر .

فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة القادرة ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وخير عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم . والمدقق خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقق الخطط والوصول إلى أقصى مستوى من الكفاية الإنتاجية من استخدام إمكانياتها المتاحة مادية وطبيعية واقتصادية ومالية وبشرية لنحقق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد القومي وتحقيق الرفاهية للمواطنين. .

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

تقسم المراجعة إلى عدة أقسام تختلف عن بعضها وفق للمعيار أو الزاوية التي ينظر منها, فالخصائص العامة والأصول والمبادئ العلمية التي تحكم عملية المراجعة في مجموعها تكاد تكون واحدة ,وقد إختلف الكتاب حول تحديد أوضع تبويب موحد واضح لأنواع المراجعات.[1]

وفيما يلي تبويب للمراجعات حسب وجهة نظر أغلب الباحثين:[2]

---

[1] أمين السيد احمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، الإسكندرية ،2005، ص 06.

[2] علي عمر احمد سوسي، **معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا**، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة باتنة، 2011/2010، ص 50.

1- من حيث نطاق أو حدود عملية المراجعة:

- مراجعة كاملة ؛
- مراجعة جزئية .

2- من حيث توقيف عملية المراجعة :

- مراجعة نهائية؛
- مراجعة مستمرة.

3- من حيث القائمة لعملية المراجعة :

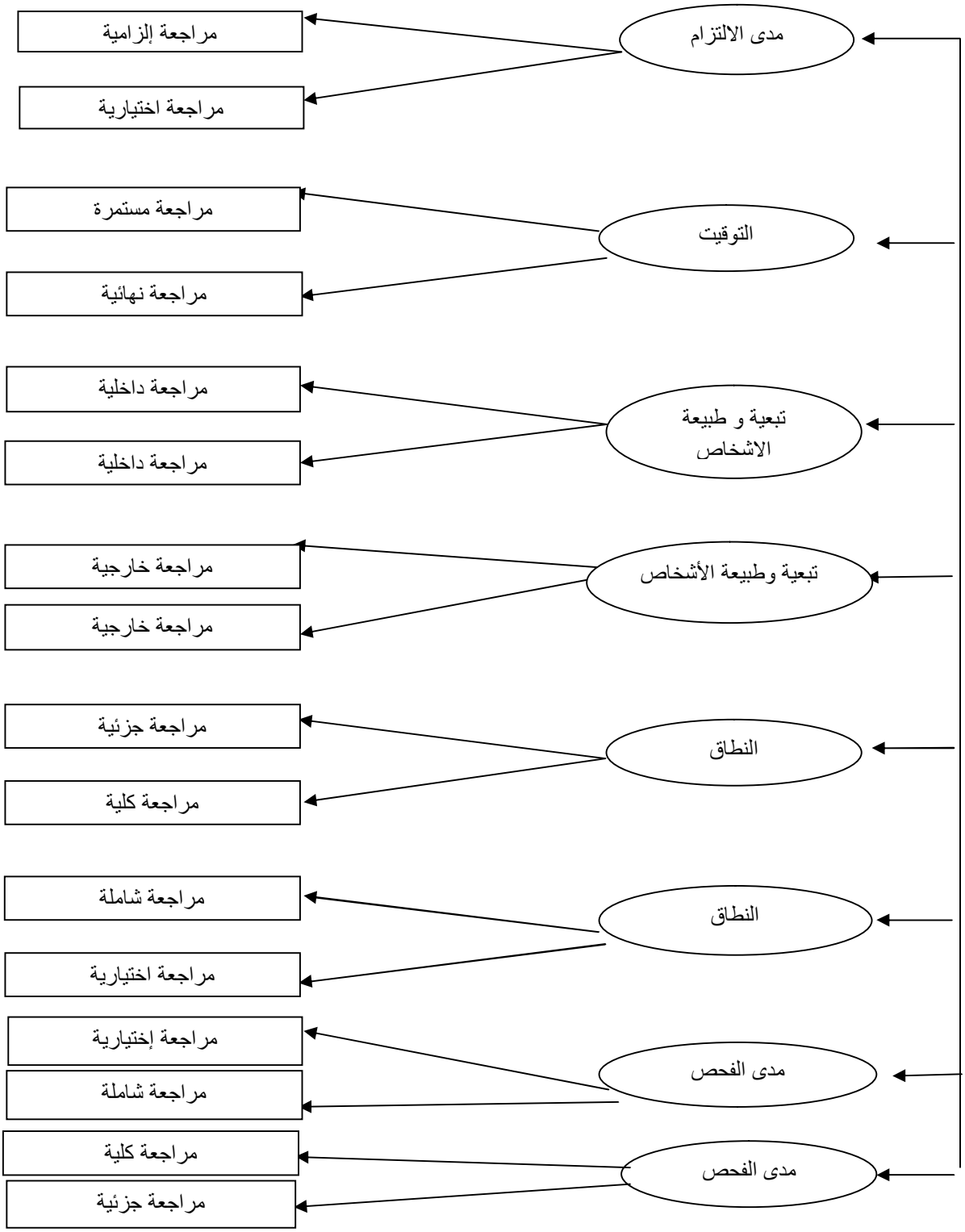
- مراجعة داخلية؛
- مراجعة خارجية.

4- من حيث الإلتزام :

- مراجعة إلزامية؛
- مراجعة اختيارية.

5- من حيث مدى الفحص: - المراجعة التفصيلية، المراجعة الإختيارية.

الشكل رقم (1.2): أنواع المراجعة



المصدر: بن حمود محبوب، بوسامة محمد، **المراجعة المحاسبية المعرفية في ظل المتغيرات الدولية الراهنة**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة سعد دحلب البليدة، العدد 2012/07، ص 112.

المبحث الثاني: الإطار العلمي للمراجعة الداخلية

تبقى المراجعة الداخلية نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر.سيتم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية:

- المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية؛
- المطلب الثاني: وظائف المراجعة الداخلية؛
- المطلب الثالث: أهداف ومهام المراجعة الداخلية.

المطلب الأول:ماهية المراجعة الداخلية

الفرع الأول: تعريف المراجعة الداخلية :

حسب الجمعية الأمريكية عرفت المراجعة على أهنا "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، مثل توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية[1]

وعرفها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين IIA: المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم مستقلة تمارس في المؤسسة من طرف إحدى مصالحها لفحص وتقييم نشاطات هذه المؤسسة، هدف المراجعة الداخلية هو مساعدة أعضاء المؤسسة على ممارسة مسؤولياتهم بفعالية، فهي تزودهم بالتحليل، التوصيات، النصائح والمعلومات حول الأنشطة التي تمت مراجعتها[2].

فالمفهوم الشامل للمراجعة الداخلية يتضمن في محتواه الواسع بأنه : نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على

---

[1] محمد التوهامي طواهري، صديقي مسعودي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 09.

[2] Alain mikol, **les formes d'audit dans l'encyclopédie de comptabilité control de gestion et audit** .,Edition dunod-paris, 2000, p 740.

تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه (الحوكمة)[1]

تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة ابتكاريه حيث تركز على الرقابة البارزة والخبرة الجالية للمراجعة متضمنا التقييم الذاتي للرقابة والتي تتضمن دعم العاملين في تشخيص أوجه القصور وتطبيق التحسينات في المجالات المختلفة للمراجعة . [2]

تعرف المراجعة الداخلية على أنه " نشاط تقييمي مستقل يجسد داخل الشركة يهدف إلى المراجعة العملياتية كخدمة للإدارة وهي وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى [3]

فمن التعريف أعلاه أصبح التدقيق الداخلي ذا صبغة :[4]

نشاط Activity يعني نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم المستقل للعمليات والضوابط الرقابية وذلك بتدقيق العمليات بصفتها خدمة رئيسة للإدارة وتقيم فاعلية الرقابة الداخلية في بيئة العمل كضابط إداري مهم وخصوصا في محيط العمل الآلي الحديث، وترتبط إدارة التدقيق الداخلي تنظيميا مباشرة باعلى سلطة داخل المؤسسة .

توكيدي: (Assurance) - متمثلا في عمليات الفحص الموضوعي الأدلة الإثبات بغرض التوصل إلى تقييم مستقل لإدارة المخاطر وفعالية نظام الرقابة والحوكمة. ومن الأمثلة عليها مهمات التدقيق على المعاملات المالية، والأداء والالتزام بأنظمة وتعليمات المنشأة، وأنظمة الحماية والأمن والعناية المهنية المبذولة من قبل العاملين في المنشاة .

---

[1] Standards for the Professional Practices Framework http://www.theiia.org/standard

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2010، ص 272.

[3] A.D. chambers , **Research on internal auditing : issues and possibilities** , pitman publishing , London , 1984 , P107 .

4 **Standards for the Professional Practices Framework** http://www.theiia.org/standard

استشاري : (Consulting) خلال تقديم الخدمات الاستشارية من خلال التوصيات التي من شانها إضافة قيم وتحسن فعالية الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة دون وجود مسؤولية إدارية على المدقق الداخلي ومن الأمثلة عليها الاستشارات والدراسات والتحليلات والدورات التدريبية

مستقل : (Independent) أي أن التدقيق مستقل عن بقية النشاطات والعمليات التي تخضع لفحص المدقق الداخلي، وهذا الاستقلال بعد حجر الزاوية في تحديد نطاق التدقيق وإيصال نتائج وتوصيات المدقق الداخلي ومدى ملائمتها ومدى قبولها والاعتماد عليها وبدون هذه الاستقلالية تكون نتائج وتوصيات المدقق الداخلي بعيدة عن الموضوعية وتعتبر فيها شيء من التحيز للنشاطات التي تشارك فيها. وتعني الاستقلالية كذلك عدم وجود ظروف تهدد موضوعية المدقق الداخلي، ويتحقق ذلك من خلال ارتباطه بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم

موضوعي وتعتبر الموضوعية حالة ذهنية Mental Attitude) تسمح للمدقق الداخلي باداء مهمة التدقيق بنزاهة، وتتطلب الموضوعية بان يكون راي وأحكام المدقق الداخلي غير خاضعة لتأثيرها الآخرين .

الرقابة: (Control) - فهي تعني أي إجراء تتخذه الإدارة أو مجلس الإدارة أو أي جهات أخرى لإدارة المخاطر وزيادة احتمالية تحقيق الأهداف المراد تحقيقها، وتعتبر الإدارة هي المسؤولة عن وضع الخطط وتنظيم وتوجيه وسائل الأداء التنفيذية لتحقيق الأهداف .

الحوكمة: (Governance) - فهي مزيج من العمليات والهياكل التي يطبقها المجلس (The board) لإنجاز وتوجيه وإدارة ومراقبة أنشطة المنشاة الموجهة لتحقيق أهدافها .

إضافة قيمة للمنشأة Add value جميع هذه الأدوات (إدارة الخطر، الرقابة، الحوكمة) تعمل من اجل إضافة قيمة للمنشاة من خلال خفض التكاليف واكتشاف وضع الغش وفحص وتقييم الرقابة الداخلية، والعمل على اقتراح ما يلزم لتحسين عملياتها ومساعدة المنشاة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عملياتها.

الفرع الثاني: تطور الميثاق الأخلاقي لوظيفة المراجعة الداخلية

استنادا إلي مفهوم المراجعة الداخلية الجديد وأهدافه فقد قسم الميثاق الأخلاقي إلي مكونين (IA , 1998 - IIA , 2000 - IIA 2012) , الأول المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير المراجعة الداخلية، والثاني قواعد السلوك والتي تصف معيار السلوك المتوقع للمراجعين الداخليين، وتساعد في تفسير المبادئ في التطبيق العملي والمعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمراجعين الداخليين، وقد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية، حيث تضمن[1] :

المبدأ الأول : النزاهة: يجب علي المراجعين الداخليين:

- أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية
- المحافظة على القانون وتوقع اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهنة
- عدم المشاركة في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة تكون معيبة لمهنة التدقيق الداخلي أو المنظمة التي يعملون بها
- احترام والمساهمة في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمنظمة التي يعملون بها .

المبدأ الثاني: الموضوعية

يجب على المراجعين الداخليين:

- عدم المشاركة في أية أنشطة آو علاقات ربما تضعف أو من المفترض أن تضعف تقيم غير متحيز
- ألا يقبلوا أية شيء ربما يضعف أو من المفترض أن يضعف حكمهم المهني
- الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم والتي أن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلي تشويه Distort تقاريرهم عن الأنشطة التي يراجعونها .

[1] أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2019، ص ص 360-361.

المبدأ الثالث تضمن : السرية يجب على المراجعين الداخليين

- أن يكونوا عقلاء بشان استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم

-أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمنظمة التي يعملون فيها.

المبدأ الرابع : الكفاءة المهنية : يجب على المراجعين الداخليين

-أن يؤدوا فقط الخدمات بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة

-أن يؤدوا خدمات المراجعة الداخلية طبقا لمعايير المراجعة الداخلية

- أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم.

الفرع الثالث: تطور معايير المراجعة الداخلية

يتكون الإطار العام لمعايير المراجعة الداخلية التي وضعها معهد المراجعين الداخليين بأمريكا عام 1978 والتي عدلت عام 1993 - 1978 IIA , 1998 IA , من خمسة معايير عامة تم تبويبها في مجموعات وتتضمن 25 معيار فرعية، بينما يتكون الإطار العام للمعايير المهنية الجديد المعدل من مجموعتين (2012 - 2010 , IIA - 2008 , IIA - 2004 , IIA , IIA)

وفيما يلي أهم التطورات في معايير المراجعة الداخلية :[1]

1. **معايير الصفات:** لقد تضمن المعيار 1100 / 1130 بشأن الاستقلال والموضوعية ما يلي: أن تعرضت الاستقلالية أو الموضوعية للتهديد شكلا أو موضوعا، فانه ينبغي الإبلاغ عن ذلك للجهات المعنية ويتوقف مدى الإبلاغ على طبيعة العوامل التي تهدد الاستقلالية أو الموضوعية ومن هذه العوامل

[1] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، 2019، ص ص 363-364.

أ - ينبغي أن يمتنع المراجعين الداخليين بالنسبة لمهام التأكيد عن تقييم عمليات محددة كانوا مسؤولين عن تقييمها في السابق، فمن المفترض أن تتأثر الموضوعية على نحو سلبي إن أدى المراجع الداخلي خدمات عن نشاط كان مسئولا عنه سابقا، كما ينبغي أن يكون هناك طرف خارجي مسئول عن الوظائف التي يؤديها كبير المراجعين.

ب- يمكن أن يقدم المراجعين الداخليين مهام استشارية عن عمليات كانوا مسؤولين عنها سابقا، وإذا كان من المحتمل أن يقع ما يهدد استقلالية أو موضوعية المراجعين الداخليين عند أدائهم لخدمات استشارية، فأنه ينبغي الإفصاح عن ذلك للعميل قبل قبول تقديم الاستشارة

كما تضمن المعيار 1200 / 1220 - بشأن العناية المهنية اللازمة- بأنه يجب على المراجع الداخلي أن يلتزم بالعناية المهنية الواجبة بالنسبة لمهام التأكيد وأن يأخذ في الاعتبار مدى العمل المطلوب لأداء أهداف المراجعة - مدى كفاية وفعالية إدارة المخاطرة وعمليات الحوكمة والرقابة - احتمال حدوث أخطاء جوهرية أو حالات عدم التزام- تكلفة العمل المؤدي قياسيا إلى منافعه) ، كما يجب أن ينتبه للمخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على الأهداف والعمليات أو الموارد

وأيضا يجب على المراجع الداخلي بالنسبة لمهام الاستشارة أن يبذل العناية المهنية الواجبة أثناء قيامه بعمله الاستشاري بأن يأخذ في الاعتبار (حاجات وتوقعات العميل بما في ذلك توصيل النتائج إليه- التعقد النسبي ومدى العمل المطلوب لتحقيق أهداف العمل- تكلفة العمل الاستشاري قياسا إلى المنافع المختلفة منه).

2. **معايير الأداء :** لقد أشار المعيار 2010 بشأن التخطيط الي الأتي على كبير المراجعين أن يضع الخطط الخاصة بالمخاطر لتحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية بما يتماشى مع الأهداف التنظيمية مع مراعاة ما يلي , IIA -2010 , IIA -2008 , IIA - 2004 : : (IIA , – (2012أ بالنسبة لخدمة التأكيد (2010(A1) : ينبغي أن تستند خطة نشاط المراجعة الداخلية على تقييم المخاطر التي تتم مرة كل سنة على الأقل .

- بالنسبة لخدمة الاستشارة (2010(C) : على كبير المراجعيين أن ينظر في أمر قبول الاستشارات بناء على استهداف تحسين إدارة المخاطر وتحسين عمليات المنظمة، كما ينبغي أن تشمل الخطة على الأعمال الاستشارية المزمع القيام بها

ممارسة أعمال المراجعة الداخلية من خارج المنشاة :

لأول مرة في تاريخ معهد المدققين الداخليين يتخلى عن التدقيق الداخلي بأنه نشاط داخل المنشاة والاستغناء عن وجود إدارة للتدقيق الداخلي داخل المنشاة إلا انه نشأة مشكلة الاستقلالية في حالة قيام إدارة من خارج المنشاة بالتدقيق الداخلي والخارجي في نفس الوقت . وقد منعت المعايير أخيرا من الجمع بين هاتين العمليتين.[1]

المطلب الثاني: وظائف المراجعة الداخلية

الفرع الأول: الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي

1. **تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة:** تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بان الأهداف والغايات سوف تتم تحقيقها. هناك تأثير معقول بأن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها ولذلك فإن جميع أنظمة وعمليات وأنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي.
2. **قابلية المعلومات للإعتماد عليها** يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، وكاملة، ومفيدة، وان تكون قدمت في الوقت المناسب. حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة
3. **حماية الأصول :** يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق، والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشأة، ولذلك فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول وحماية الأصول من المخاطر المحتملة وذلك من خلال التأمين عليها ضد هذه المخاطر .
4. **الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية:** يتحقق التدقيق الداخلي من أن منتسبي المنشاة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك. إذ قد تكون الإجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها وليس المسؤول عن ذلك الموظف فقط، كما يجب عليه تحديد

[1] خلف عبد الله الوردات، " **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية IIA**"، ط 1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص. ص 36- 37.

التكلفة الناتجة والمخاطر الناجمة عن عدم الالتزام وماهية الطريق التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات والسياسات المحددة.

5. **الوصول إلى الأهداف والغايات :** يتم وضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف وغايات المنشأة، وتقع مسؤولية وضع أهداف المنشاة على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج او العمليات قد نفذت كما خطط لها .

6. **تحديد مواطن الخطر :** على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطرة عالية ، وإعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق ويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابقة في المنشأة، أو من معلومات مستقاة من مصادر أخرى، أو من مشاكل موجودة في شركات أخرى ذات نشاط مشابه للمنشاة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق ومعرفته العامة .

7. **منع واكتشاف الغش والاحتيال :** تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المنشاة وعلى المدقق الداخلي فحص ، وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش ، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادرة على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال، وعلى المدقق عند اكتشافه ضعف في نظر الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش. رغم ذلك لا يستطيع المدقق الداخلي أن يضمن عدم حدوث الغش والاحتيال، إلا انه يجب أن يكون باستطاعته التحقيق في الغش أو المشاركة مع جهات أخرى.

8. **الشك المهني :** يجب على المدقق الداخلي آن يخطط وينفذ أعمال التدقيق باعتبار الشك المهني، إذا لا يجب على المدقق افتراض عدم ا الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق ، كما ليس له افتراض الأمانة المطلقة ، وبدلا من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية، وعليه الاهتمام بالظروف والأحوال التي إن وجدت فلا بأس عليه حيث اخذ الحيطة والحذر في تطبيق إجراءات التدقيق.[1]

[1] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 61.

إن خدمات المراجع الداخلي تشمل أيضا الآتي:

1. **خدمات التأكيد**: والتي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل أو استنتاجات تخص العملية أو النظام أو غيرها من الموضوعات، طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق الداخلي، ويوجد بشكل عام ثلاثة أطراف مشاركة في خدمات التأكيد هي:

6- الشخص أو المجموعة المشاركة مباشرة في العملية ؛

7- الشخص أو المجموعة القائمة بالتقييم المراجع الداخلي؛

8- الشخص أو المجموعة المستخدمة للتقييم المستخدم.

2. الخدمات الإستشارية: التي هي بطبيعتها توجيهات، وتنفذ بناء على الطلب الخاص من الزبون ، حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الإستشارية خاضعين للاتفاق مع الزبون، وتشتمل الخدمات الإستشارية عموما على طرفين هما :

9- الشخص أو المجموعة الذي يقدم الخدمة المدقق الداخلي؛

10- الشخص أو المجموعة التي تبحث عن وتسلم النصيحة. صاحب العمل المطلوب.

وعند أداء الخدمات الإستشارية يجب على المدقق الداخلي أن يحافظ على الموضوعية ولا يفترض أن المسؤوليات الإدارية قد تم القيام بها بالكامل.

إن قيام المدقق الداخلي بأعمال التحقيق والتقييم يتوقف على درجة إستقلاله وهذا الإستقلال له جانبان :

الجانب الأول : المركز التنظيمي للمدقق الداخلي، وهذا يتوقف على نطاق الخدمات التي سوف تجنيها الإدارة منه .

الجانب الثاني : عدم إشتراك المدقق الداخلي في الأعمال التي تخضع لتدقيقه وإنتقاده . لذلك توجد مسؤولية مزدوجة للمدقق الداخلي تجاه الأفراد الذي يدقق أعمالهم حتى يسود التعاون معهم، لذا فهو يساعدهم، ومن ناحية أخرى فإن عليه توصيل المعلومات إلى الإدارة العليا حتى يحيطها علما بالنتائج التي توصل إليها في تدفيقه .

المطلب الثالث: أهداف ومهام المراجعة الداخلية

الفرع الأول: أهداف ومهام المراجعة الداخلية

1. التأكد من مدى ملاءمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة البيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقها؛

2. التأكد من التزام الإدارات والدوائر من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة؛

3. اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة، تأكيدا للمحافظة على الممتلكات والموجودات؛

4. التأكد من صحة البيانات، ومدى الاعتماد العمليات، ودراسة الضبط Review فحص Examine عليها، من خلال مراجعة وتقييم إدارة المخاطر الداخلي وتدقيق البيانات؛

5. مراجعة إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر؛

6. مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقيم تلك المخاطر؛

7. التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها ؛

8. إعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعه إلى أعلى سلطة تنفيذية.[1]

الفرع الثاني: مخاطر عدم تحقيق أهداف المراجعة الداخلية

إن عدم نجاح التدقيق الداخلي في تحقيق واحد أو أكثر من أهداف التدقيق الداخلي قد يؤدي إلى مخاطر نذكر منها الأتي:[2]

1- عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية ؛

[1] خلف عبد الله الوردات، **مرجع سابق**،2014، ص37.

[2] خلف عبد الله الوردات، **مرجع سابق**، 2014، ص 38.

2- عدم التقيد وإتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعة والقوانين والتنظيمات المعمول بها ؛

3- ضياع أو فقدان الأصول؛

4- الاستخدام غير الاقتصادي للموارد؛

5- عدم تحقيق الأهداف الموضوعة والمخططة؛

6- إمكانية زيادة نسبة الخطأ و / أو الغش.

المبحث الثالث: الإطار العملي للرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية هي كافة السياسات والإجراءات الضوابط الداخلية التي تتبناها إدارة المنشاة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفاءة للعمل.

قد تم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية:

- المطلب الأول: ماهية الرقابة الداخلية؛
- المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية؛
- المطلب الثالث: بعض التقارير الصادرة لمواجهة إخفاقات المراجعة.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الداخلية

الفرع الأول: تعريف الرقابة الداخلية

1. **الرقابة في اللغة تعني** الرقيب، الحارس والحافظ، وتعني إشراف، رصد وتعني مراقبة الشيء بغرض حراسته والمحافظة عليه والرقيب هر الحافظ والترقب هو الانتظار لأجل الحفظ وهو أيضا وتوقع الشيء والمرقب هو المكان المترفع الذي يشرف وينظر منه الرقيب.
2. **والرقابة في الاصطلاح**: تعني متابعة وملاحظة وتقييم التصرفات والأشياء بواسطة الفرد ذاته أو بواسطة الغير وذلك بهدف التأكد من أنها تتم وفق قواعد وإحكام وبيان الانحرافات والأخطاء تمهيدا لعلاجها والقضاء [1]

[1] خلف عبد الله الوردات، **مرجع سبق ذكره**، 2014، ص38.

3. **يقصد بالرقابة الداخلية** كل الوسائل والإجراءات التي نستخدمها المنشأة لحماية أصولها وموجوداتها، وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والإحصائية ولرفع الكفاية الإنتاجية في المنشأة وتحقيق الفعالية[1]

تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة النظم والإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة الحماية أصول المنشأة ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها، وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بسياسات الإدارة الموضوعة، لقد عرف نظام الرقابة الداخلية بأنه نظام الفحص الداخلي والتدقيق الداخلي المطبق من قبل المنشاة ولتمكن إدارة المنشاة من السيطرة على النشاطات التشغيلية والمالية والتي تكون من مسؤوليتها[2].

وقد عرف المعيار رقم (400) نظام الرقابة الداخلية بأنه كافة السياسات والإجراءات الضوابط الداخلية التي تتبناها إدارة المنشاة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفاءة للعمل، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب[3]

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية

الهدف الأول للرقابة هو خدمة الإدارة ومساعدتها في ضمان أن الأداء يتم وفقا للخطط الموضوعة ولكن هناك عدة أهداف جانبية أخرى هي :4

1. توحيد التصرفات اللازمة لتنفيذ الخطط؛
2. المساعدة في التخطيط وإعادة التخطيط؛

---

[1] Andrew Fight, **Measurement and Internal Audit**, first published, 2002, Capstone publishing(a Willy company) P 8.

[2] Howard F. Stettler , " **Auditing principles** " Fifth edition " prntice - Hall , In - NewJercy , 1982 p 25.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين، **المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**، المعيار رقم (400)، 2003 .

[4] رأفت سلامة محمود، احمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، **مرجع سابق**، 2011، ص 156.

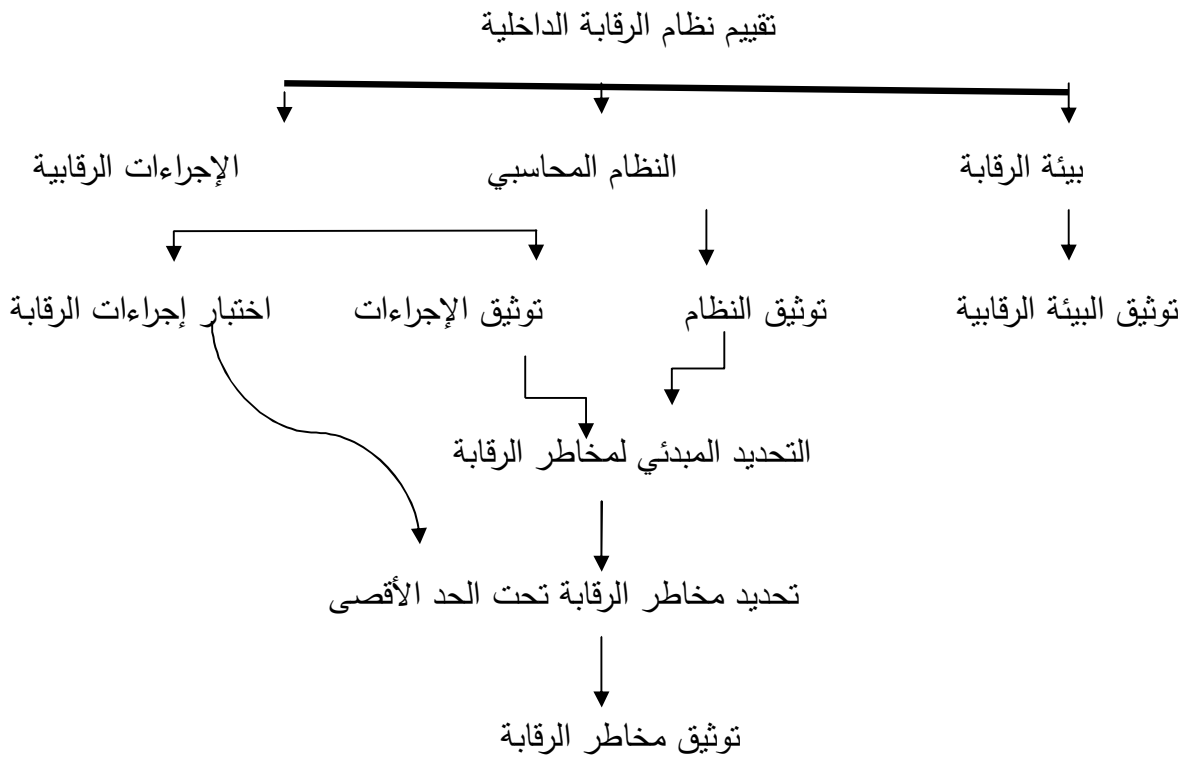
3. تخفيض مخاطر الأخطاء عند وضع الخطط؛

4. تحديد مراحل التنفيذ ومتابعة التقدم؛

5. تحقيق التعاون بين الوحدات والأقسام التي تشارك في التنفيذ.

وقد تناول معيار التدقيق الدولي رقم 400 تقدير المخاطر والرقابة الداخلية ومن الممكن ان يظهر هيكل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على الشكل التالي1.

الشكل رقم(2.2): تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: Jack C. Robertson and Fredrick G. Davis " Auditing " Ed - Sth , Business , publications , Inc. plano , Texas , 1988, p21.

الفرع الثالث: الحاجة للرقابة الداخلية

تظهر الحاجة إلى الرقابة من حقيقة أن الأهداف والخطط والدراسات يقوم على أدائها الأفراد، وهم قد يؤدونها في ظروف مختلفة وبأدوات مختلفة وفي مناطق مختلفة وفي أوقات مختلفة ، لذلك من المحتمل أن لا تتشابه الأمور التي يتم فيها أداء العمل ، ومعنى ذلك أن هناك احتمالات الظهور

[1] Jack C. Robertson and Fredrick G. Davis " **Auditing** " Ed - Sth , Business , publications , Inc. plano , Texas , 1988, p.19

الانحرافات ، وبعض هذه الانحرافات قد يكون خطيرا والبعض الآخر أقل خطورة ، ودرجة الخطورة في الواقع تحددها درجة الانحراف عن المعايير الموضوعة .

الفرع الرابع: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية:

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات الأساسية التالية :[1]

1- **فصل المهام :** يشكل فصل المسؤوليات أو الوظائف وسيلة من وسائل المراقبة الأساسية التي تساعد على انجاز العملية في مجملها بحيث تقلص من خطر التلاعب والخطأ الصادر عن قصد . وتشمل الوظائف التي تستوجب فصلها تلك المتعلقة بإصدار أوامر الصرف، التنفيذ، الحماية، التسجيل، وكذلك عمليات تطوير الأنظمة والعمليات اليومية في حالة اعتماد الوظيفة على نظام محاسبة المسؤولية كما يجب أن يكون التدقيق.

2- **التنظيم :** يجب على الوحدات الخاضعة للتدقيق أن تتوفر فيها تصميم للتنظيم يجد المسؤوليات والصلاحيات ، وكذلك إجراءات عمل تشخيص قنوات المعلومات للعمل اليومي ، كما يجب تحديد وبوضوح تفويض الصلاحية كيفما كان نوعها التفعيل محاسبة المسؤولية .

3- **عمليات المراقبة :** ترتكز أساسا على حماية مكونات الأصول من خلال عدة إجراءات أمنية للتأكد أن الوصول إليها مقتصر فقط على المستخدمين المرخص لهم سواء تعلق الأمر بالمنفذ المباشر أو الغير مباشر. وتعد عمليات المراقبة هامة في حالة كون مكونات الأصول قابلة أو مرغوب فيها للحمل. وقد تطال أعمال المراقبة إلى التأكد من أن العمليات التي ستخضع للتسجيل والمعالجة قد تم إدراجها كلها، وتسجيلها، ومعالجتها على وجه صحيح. وتشمل هذه العمليات تحرى دقة التسجيلات الحسابية، والمقارنات. ورقابة مادية على أصول وممتلكات المنشأة أو من خلال نظام محاسبي يقوم على مجموعة ملائمة من المستندات والسجلات المحاسبية ودليل للحساب.

4- **الترخيص والتأشيرة :** تتطلب جميع قرارات التنفيذ وكذلك العمليات ترخيصا أو تأشيرة من طرف مسؤول متخصص ، ويجب أن تكون حدود هذه التراخيص دقيقة.

---

[1] خلف عب الله الوردات, **مرجع سابق**, 2014, ص 335-336.

5- **التيسير :** يتعلق الأمر بعمليات المراقبة التي يقوم بها الإداريون خارج أوقات سير العمل اليومي العادي ، وتضم مراقبة الإشراف العام الذي يمارسه هؤلاء الإداريون، كذلك فحص معلومات التسيير ومقارنتها بالميزانيات، ومقاييس الأداء، وكل إجراء يهم الفحص .

6- **الإشراف على العمل:** يجب أن يحتوي كل نظام مراقبه داخليه. اعتماد وسيلة الإشراف على سير العمل اليومي للعمليات وعلى تسجيلها وذلك من خلال الهيكل التنظيمي المعتمد، كان يراجع رئيس القسم على أعمال وموظفين القسم أو من خلال الإشراف المباشر من شخص مؤهل يراجع الأعمال أول بأول.

7- **المراقب المالي :** يمارس المراقب المالي مهمة مراقبة مستقلة لمجالات واسعة بحيث يحق له رد أو الاعتراض على صرف مستند ما لم يكن مكتمل الشروط وفقا إجراءات العمل المعتمد أو وفق الأنظمة والتعليمات المصرح بها في العمل. ويؤدي توفر نظام فعال للرقابة الداخلية في المنشاة إلى منع واكتشاف الغش والتلاعب بما يقوم عليه من مقومات تكفل هذا وبما يعتمد عليه من أساليب ووسائل .

8- **الموظفون** : يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من أن الموظفين مؤهلين ويتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم ، لان السير الجيد لأي نظام يرتبط بالضرورة بكفاءة ونزاهة واستقامة الموظفين ، لذا تشكل المهارات والكفاءة والمميزات الفردية عناصر هامة يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام مراقبة.[1]

المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية

مما سبق نجد أن نظام الرقابة الداخلية يقسم إلى الأنواع التالية :

الفرع الأول:الرقابة المحاسبية

وهي رقابة مانعة في طبيعتها ، حيث أنها مجموعة إجراءات ومقاييس الرقابة والأمن التي يمكن أن تحول دون حدوث الأخطاء في البيانات والأخطاء في الإجراءات المحاسبية واللوائح . لقد عرفت لجنة معايير التدقيق (SAS NO1) الرقابة الداخلية المحاسبية بأنها .الخطة التنظيمية وما

[1] خالد أمين عب الله, **علم تدقيق الحسابات**, دار وائل للنشر, عمان, الأردن, ط1, 2000, ص 170.

يرتبط بها من إجراءات وأساليب تهدف إلى حماية الأصول، والتاك من دقة البيانات المحاسبية المستخدمة في السجلات المحاسبية[1]

نلاحظ من هنا التعريف إن الرقابة المحاسبية تتكون من الإجراءات التالية :

- الإجراءات العامة للرقابة؛
- إجراءات الرقابة على التطبيقات.

نجد أن الرقابة الداخلية المحاسبية يمكن ان تسمى الرقابة الوقائية (المانعة) وذلك كونها تمكن من حماية الأصول والموارد من سوء الاستخدام وكذلك التحقق من صحة الحسابات ومصداقيتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية.

لذلك يتم تصميم نظام الرقابة المحاسبية لتوفير التأكد من: تنفيذ العمليات عن طريق تصريح عام من الإدارة.

- إن تسجل العمليات كما يجب وذلك لتسهيل إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك لتسهيل المساءلة المحاسبية عند الأصول؛
- ان لا يسمح بحيازة الأصول إلا بتصريح من الإدارة.
- أن تتم عملية مطابقة الأصول الموجودة مع سجلات هذه الأصول خلال فترات مالية محددة ويجب اتخاذ الإجراءات اللازمة عند عدم المطابقة .

1. أدوات الرقابة المحاسبية :

لتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية يمكن استخدام العديد من الأدوات والتي من أهمها ما يلي :[2]

11- المراجعة المستندية
12- المراجعة الفنية
13- الرقابة المالية
14- المراجعة الداخلية
15- الضبط الداخلي
16- النظام المحاسبي.

---

[1] **AICPA Professional Standards** , New York commerce clearing House 1981 , Vol - 1

[2] محمد السيد سرايا, "**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**", دار المعرفة الجامعية, الاسكندرية, 2002, ص87.

الفرع الثاني:الرقابة الإدارية

عرفها هنري فايول على أنها "عملية التأكيد من انجاز الأهداف التنظيمية بكفاءة[1] " يعرفها الشناوي على أنها "وظيفة إدارية تعمل على قياس و تصحيح أعمال المساعدين المرؤوسين بغرض التأكد من أن الأهداف و الخطط المرسومة قد تحققت و نفذت[2] "إبراهيم درويش فإنه يرى" الرقابة على أنها أداة يمكن من خلالها التحقق من أن البرنامج والأهداف قد تحققت بالأسلوب المعين وبدرجة الكفاءة المحددة وفي الوقت المحدد للتنفيذ أي وفق الجدول الزمن العملية التنفيذ.[3]

1.عناصر الرقابة الإدارية:[4]

17- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية مع وضع توصيف دقيق تمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها؛

- وضع نظام الرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعة؛

- وضع نظام التقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة ومنها:

- قواعد و أسس تقدير المبيعات؛
- قواعد و أسس تقدير الإنتاج ؛
- قواعد و أسس عناصر المحروقات الأخر ؛
- قواعد وأسس تقدير عناصر الإيرادات الأخر.

18- وضع نظام خاص للسياسات المختلفة العناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها ومنها :

---

[1] عبد الكريم أبو مصطفى ، **الإدارة و التنظيم** ، ط1 ، دار النشر عمان ، الأردن ، 2001، ص95.

[2] إبراهيم قلاني، **قاموس الهدى مكتب الدراسات**، عين مليلة الجزائر، دار الهدى، 2008 ص 10.

[3] علي الشريف ، **الإدارة المعاصرة** ،ط1، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2002 ،ص35.

[4] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، الطبعة الأولى, دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص 208.

- سياسات وإجراءات الشراء؛
- سياسات وإجراءات البيع ؛
- سياسات وإجراءات الإنتاج ؛
- سياسات التوظف والترقي بالنسبة للعاملين ؛
- سياسات وإجراءات التسعير لمنتجات المشروع ؛
- إجراءات وقواعد تنفيذ السياسة المالية في المشروع.

- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج أو على أساس أن أي قرار لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار .

2. أدوات الرقابة الإدارية :

التحقيق أهداف الرقابة الإدارية يمكن استخدام العديد من الأدوات والتي من أهمها :[1]

- الموازنات التخطيطية (التقديرية) ؛
- التكاليف المعيارية ؛
- موازنة البرامج والأداء ؛
- دراسات الوقت والحركة ؛
- التقارير الدورية ؛
- نظم تأهيل وتدريب العاملين ؛
- الإحصائية والرسوم البيانية؛
- . خرائط التدفق.

ويمكن للمراجع الداخلي أو الخارجي استخدام أي من هذه الأدوات في مجال تقييم الجانب الإداري للرقابة الداخلية.

[1] محمد السيد سرايا, **مرجع سابق**, 2002، ص90.

3. الأساليب والأدوات التي يعتمد عليها نظام الرقابة الإدارية:[1]

أ- **التنظيم**: هو وسيلة لتحقيق الرقابة، لأنه يقوم بهيكلة مدروسة ومصادق عليها للأدوار الموكلة إلى العاملين في المؤسسة، لكي تتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها بشكل كفء واقتصادي يجب:

- يجب توزيع المسؤوليات بحيث لا يتمكن أحد من التحكم بجميع مراحل أي عملية من العمليات؛
- يجب أن يمتلك المديرون السلطة التي تخولهم اتخاذ ما يلزم للقيام مسؤولياتهم؛
- يجب تحديد المسؤولية الفردية باستمرار تحديدا واضحا بحيث لا يمكن تجنبها أو تجاوزها؛
- على الموظف المسؤول الذي يقوم بتوزيع المسؤوليات وتفويض السلطة إلى المرؤوسين أن يكون لديه نظام فعال للمتابعة لضمان تنفيذ المهام الموزعة بالصورة المناسبة؛
- يجب أن يطلب من الأشخاص الذين تفوض إليهم السلطة أن يمارسوا تلك السلطة دون وجود إشراف مباشر لصيق عليهم. لكن عليهم أن يراجعوا رؤساءهم الأعلى منهم في الحالات الاستثنائية؛
- يجب أن يكون الأفراد مسؤولين أمام رؤسائهم عن الطريقة التي اتبعوها في تنفيذ مسؤولياتهم؛
- يجب أن تتمتع المؤسسة بقدر كاف من المرونة يسمح لها بإحداث تغيرات في هيكليتها عند تنفيذ الخطط والسياسات والتغيرات في الأهداف؛
- يجب أن تكون الهيكلية التنظيمية في أبسط شكل ممكن؛
- يجب إعداد المخطط التنظيمي للمؤسسة والكتيبات التوضيحية لتساعد في التخطيط والتحكم بالتغيرات الحاصلة في المؤسسة وسلسلة السلطة وتوزيع المسؤوليات فيها ، والمساعدة على تقديم فهم أفضل بشأن هذه المسائل.

ب. **السياسات**: هي مبادئ معلنة تتعلق بتحديد الأعمال المطلوبة أو توجيهها أو تقيدها، ويجب أن تتبع السياسات مبادئ معينة وهي:

- يجب أن تتم كتابة السياسات بوضوح، وأن يتم تنظيمها بصورة منهجية في كتيبات أو مطبوعات أخرى، وأن تتم المصادقة عليها بالصورة المناسبة؛
- يجب أن يتم توصيل السياسات بصورة منهجية إلى جميع المسؤولين في المؤسسة والموظفين ذوي العلاقة فيها؛

---

[1] Powers Resoyces Corporation - **Powers CIA Review** - part one, 2004, p.37 .

- يجب أن تلتزم السياسات بالأنظمة والقوانين النافذة، ويجب أن تنسجم مع أهداف المؤسسة ومع السياسات العامة التي تحددها المستويات الأعلى في المؤسسة؛

- يجب أن تصمم السياسات بصورة تعزز أداء الأنشطة التي تم تفويضها، بأسلوب فعال وكفء واقتصادي ، وتقدم درجة مرضية من التأكيد بان موارد المنشاة تتم حمايتها بصورة مناسبة؛

- تجب مراجعة السياسات بصورة دورية، كما تجب مراجعتها وتنقيحها عند تغير الظروف.

جـ. الإجراءات: هي وسائل تستخدم لتنفيذ الأنشطة بما يتوافق مع السياسات الموضوعة وتنطبق على الإجراءات والمبادئ التي تنطبق على السياسات ، وهناك مبادئ أخرى منها:

- لتقليص احتمال حدوث خطا أو احتيال، يجب تنسيق الإجراءات بحيث يتم فحص عمل كل موظف بصورة آلية على يد موظف آخر يقوم بصورة مستقلة بواجبات محددة منفصلة؛
- وعند تحديد المستوى اللازم من الفحوصات الداخلية الآلية ضمن نظام الرقابة، يجب اعتبار عدد من العوامل مثل درجة المخاطرة ، وتكاليف الإجراءات الوقائية، ومدى توافر الموظفين، والأثر التشغيلي، وجدوى الفحوصات؛
- في العمليات غير الميكانيكية، يجب أن لا تكون الإجراءات الموضوعة مفصلة إلى حد يقيد استخدام المحاكمة الشخصية. للوصول إلى أعلى درجة من الكفاءة والاقتصادية، يجب أن تكون العمليات الموضوعة بسيطة وغير مكلفة قدر الإمكان . يجب تجنب التداخل أو التعارض أو التكرار في الإجراءات؛
- يجب مراجعة الإجراءات بصفة دورية، وتحسينها حسب اللزوم.

د. الموظفون :يجب أن يتمتع العاملون الدائمون أو المؤقتون بالمؤهلات المناسبة لقيامهم بالوظائف الموكلة إليهم، وأفضل صبغة للرقابة على أداء الأفراد هو الإشراف، لذلك يجب وضع معايير عالية للإشراف، والممارسات التي تساعد في تحسين مستوى الرقابة:

- يجب توزيع المسؤوليات بحيث لا يتمكن أي موظف من التحكم بجميع مراحل أي عملية من العمليات؛
- يجب التقصي عن الموظفين الجدد فيما يتعلق بالأمانة والموثوقية؛
- يجب أن تقدم للموظفين دورات تدريبية وتطويرية نؤمن لهم الفرصة للتحسن وتبقيهم على إطلاع على السياسات والإجراءات الجديدة؛

- يجب أن يحصل الموظفون على معلومات حول واجبات ومسؤوليات الأقسام الأخرى في المؤسسة بحيث يتكون لديهم فهم أفضل للدور الذي تؤديه الوظائف التي يقومون بها ضمن المؤسسة ككل؛
- تجب مراجعة أداء جميع الموظفين بصفة دورية للتأكد من أنه قد تم الوفاء جميع المتطلبات الأساسية التي تحتاج إليها الوظائف التي يقومون بها ويجب أن يحصل الموظفون الذين قدموا أداء ممتازة على التقدير والاعتراف المناسبين. كما تجب مناقشة نقاط الضعف مع الموظفين بحيث تتاح لهم الفرصة لتحسين أدائهم أو تطوير مهاراتهم .

هـ. المحاسبة: هي الوسيلة التي لا يمكن الاستغناء عنها لتحقيق الرقابة المالية على الأنشطة والموارد، فهي تضع إطارا يمكن تكييفه مع توزع المسؤوليات في المؤسسة، كما تعد المحاسبة عداد النقاط المالي في المؤسسة، لكن المشكلة تكمن في تحديد النقاط التي يجب احتسابها.

وفيما يلي عرض لبعض المبادئ الأساسية المتعلقة بأنظمة المحاسبة :

- يجب أن تكون المحاسبة ملائمة لحاجات المديرين لاتخاذ قرارات بصورة عقلانية، أكثر من ملاءمتها لما تمليه الكتيبات أو قوائم التدقيق الجاهزة . يجب أن يبني نظام المحاسبة بالتوافق مع توزع خطوط المسؤولية في المؤسسة؛
- يجب أن تكون التقارير المالية المتعلقة بنتائج العمليات موازية للوحدات التنظيمية المسؤولة عن تنفيذ تلك العمليات؛
- يجب أن تتم المحاسبة بحيث تمكن من تحديد التكاليف التي يمكن التحكم بها.

و. الموازنات التخطيطية : هي بيان بالنتائج المتوقعة يعبر عنها من خلال الأرقام . وهي وسيلة رقابية وقائية تضع معيارا للموارد المدخلة ولا ينبغي تحقيقه من مخرجات ونتائج . ويمكن أن تؤمن الموازنة توزيع و تخصيص موارد المؤسسة النادرة بالشكل الأفضل ، مع أن ذلك لا يحدث دائما.

نظرا لأن الموازنة التخطيطية تحتوي على تقديرات كمية ومالية لكافة العمليات المتوقع حدوثها خلال فترة زمنية قادمة فهي لذلك تحتوي على الأهداف المنتظر تحقيقها ، وبالتالي فهي تصلح كوسيلة للرقابة الإدارية حيث تقارن الأرقام الفعلية مع الأرقام المستهدفة ويتم الوقوف على الفروق بينهما وتقصي أسبابها وتحديد المسؤولين عنها وبالتالي معرفة نقاط الضعف والقصور وعلاجها (انحراف غير ملائم) أو مواطن القوة وتنميتها (انحراف ملائم).

1- الموازنة في بيان بالنتائج المتوقعة يعبر عنها من خلال الأرقام . والموازنة وسيلة رقابية وقائية تضع معيارا للموارد المدخلة ولا ينبغي تحقيقه من مخرجات ونتائج، ويمكن أن تؤمن الموازنة توزيع و تخصيص موارد المؤسسة النادرة بالشكل الأفضل، مع أن ذلك لا يحدث دائما؛

2- يجب أن يشارك الأشخاص المسئولون عن تنفيذ الموازنة في إعدادها؛

3- يجب أن تقدم للأشخاص المسؤولين عن تنفيذ الموازنة معلومات كافية تقارن بين الموازنات والوقائع الفعلية وتوضح أسباب وجود أية اختلافات كبيرة بينهما؛

4- يجب أن تندرج جميع موازنات الفروع ضمن الموازنة الكلية للمؤسسة؛

5- يجب أن تحدد الموازنات أهدافا يمكن قياسها، فالموازنات لا معنى لها مال يدرك المديرون ما الأمور التي يضعون الموازنة لأجلها؛

6- يجب أن تساعد الموازنات في صقل هيكلية المؤسسة إذ أنه من الصعب وضع معايير موضوعية للموازنة في ظل مزيج غير واضح من الأنظمة الفرعية. لذلك تعد الموازنة شكلا من أشكال الضبط والتنسيق.

ي. التبليغ : في معظم المؤسسات تعمل الإدارة وتتخذ قراراتها على أساس التقارير التي تتلقاها، لذا يجب أن تقدم التقارير في الوقت المناسب وأن تكون دقيقة ومفهومة واقتصادية. وفيما يلي بعض المبادئ المتعلقة بوضع نظام مرض للتبليغ الداخلي :

- يجب إعداد التقارير بما يتوافق مع المسؤوليات الموزعة؛
- ينبغي ألا يطلب من الأفراد أو الوحدات أن يبلغوا إلا عن الأمور التي تقع ضمن مسؤولياتهم؛
- ينبغي تقيم كلفة تجميع البيانات وإعداد التقارير بالمقارنة مع المنافع التي تحققها تلك التقارير؛
- ينبغي أن تكون التقارير أبسط ما يمكن وأن تكون منسجمة مع طبيعة الموضوع الذي تتحدث عنه؛ ويجب أن تقتصر على المعلومات التي تلبي حاجات قارئيها. ويجب بذل الجهد في استعمال التصنيفات والاصطلاحات المتعارف عليها وذلك التجنب الإرباكات؛
- ينبغي أن تتضمن التقارير المتعلقة بالأداء، إن أمكن، مقارنات مع المعايير الموضوعة مسبقا للتكلفة والكمية والجودة. كما يجب عزل التكاليف التي يمكن التحكم بها؛
- عندما لا يمكن التبليغ عن الأداء مقاييس كمية، فيجب التركيز في التقارير على الاستثناءات والنواحي الأخرى التي تتطلب انتباه الإدارة ؛

- يجب أن تقدم التقارير في الوقت المناسب وذلك لتحقيق أكبر قيمة ممكنة. فالتقارير المقدمة في الوقت المناسب ولو كانت مبنية جزئيا على التقديرات قد تكون مفيدة أكثر من التقارير المتأخرة ولو كانت أكثر دقة؛

- ينبغي إجراء استبيان دوري لآراء متلقي التقارير وذلك لتحديد إن كانوا ما يزالون بحاجة إلى التقارير التي يتلقونها، أو إن كان يمكن تحسين تلك التقارير.

ن. نظام الضبط الداخلي:

فيما يخص الضبط الداخلي يعتبر عمل المراجع الخارجي مسؤولا عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي ، كما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو النخلة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمنشاة والذي يؤدي إلى عمل أي موظف يتم اكتماله والتحقق من صحته من قبل موظف أخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس وبما أن المراجع الخارجي مسؤول عن اكتشاف الأخطار والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤولا عن فحص نظام الضبط الداخلي.[1]

للضبط الداخلي قواعد وأسس محاسبية تحكمهم حيث تشمل هذه القواعد في مجموعة من الإجراءات، التي يتم وضعها لزيادة فعالية النظام المحاسبي في مجال الرقابة على أنشطة المشروع وحماية الأصول ومن أهم هذه القواعد ما يلي:[2]

- **التسجيل الدفتري للعمليات:** ويتم ذلك من خلال المستندات السليمة والمودية لحدوث هذه العمليات في الدفاتر والسجلات المختصة بذلك، و يشترط قبل عملية التسجيل هذه التحقيق .
- **أمن صحة المستند والتوقيعات:** التسجيل الدفتري بشكل فوري، دون التأخير تفاديا لحدوث أي تلاعب أو تزوير لهذا المستند التي يتضمنها أمن وصحة العملية والتي تمت.
- **الضبط الحسابي للدفاتر:**

ويتم ذلك من خلال استخدام أساليب معينة مثل:

- استخدام حساب المراقبة الإجمالية لكل مجموعة من الحسابات المتجانسة لحساب مراقبة إجمالي الموردين حيث يتم مطابقة المفردات مع الإجمالية؛
- المراجعة الدورية لأعمال موظفي كل قسم؛

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**،2006، ص 213.

[2] عبد الفتاح الصحن, محمد السيد سرايا, المراجعة الداخلية, الدار الجامعية, الإسكندرية, مصر, 2004, ص 177.

- التفتيش المفاجئ على أعمال الموظفين مما يجعل الموظف، دائما على حذر لشعوره بإمكانية حدوث تفتيش مفاجئا.

- **مطابقة الأصول :** هذا يتم عن طريق المقارنة بالأرصدة الدفترية لهذه الأصول ، وفي السجلات الخاصة و يمكن أن تتم هذه المطابقة عن طريق الجرد الفعلي ، أو شهادات من أطراف أخرى ويلزم تحري أسباب اختلاف الرصيد الدفتري والفعلي، و التحقق منها وتحديد من المسؤول عن هذه الاختلافات.

المطلب الثالث: بعض التقارير الصادرة لمواجهة إخفاقات المراجعة

الفرع الأول: ما هو COSO ؟

هي اختصار للعبارة Committee of Sponsoring Organizations Organization Tradeway Commission & Committee of Sponsoring وهي لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي . وكان جيمس جيم تريدواي الابن عضو في لجنة الأوراق المالية والبورصات وأول رئيس ل COSO التي أنشئت في الولايات المتحدة . تشكلت في عام COSO 1985 لرعاية اللجنة الوطنية لإعداد التقارير المالية الاحتيالية فهي لجنة غير ربحية . وتضم أكبر خمس جمعيات مهنية في الولايات المتحدة الأمريكية في مجال التدقيق والرقابة والمحاسبة ، حيث تم وضع أدوات و مفاهيم من قبل COS0 ليتم من خلالها تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لتكون شاملة جميع النواحي الرقابية ، بحيث يتم الوصول بعد إجراء التقييم إلى تحديد وتشخيص نقاط القوة والضعف في مجال أنظمة الرقابة الداخلية.[1]

تكمن المتابعة والتعلم فيما يلي: [2]

1. متابعة البيتين الداخلية والخارجية؛
2. متابعة الأداء قياسا إلى الأهداف؛
3. اختبار أهداف المؤسسة وأنظمتها دورية؛
4. إعادة تقييم المعلومات والأنظمة المرتبطة بها دورية؛
5. إرساء إجراءات المتابعة؛
6. تقيم فعالية الرقابة دوريا.

---

[1] حسياني عبد الحميد، **أهمية وجود لجان التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الاتجاه الدولي نحو تعزيز حوكمة المؤسسات**، أطروحة دكتوراة جامعة الجزائر 03، 2015، ص 63.

[2] www.coso.org

الفرع الثاني: ما هو COBIT ؟

هيئة تعرف باسم معهد تكنولوجيا المعلومات والحكم انشئت عام 1996 من قبل COBIT لتدقيق نظم المعلومات ومؤسسة التحكم . ويركز في المقام الأول على كفاءة وفعالية نظم رصد المعلومات و يؤكد على دور وتأثير تكنولوجيا المعلومات من حيث صلته السيطرة على العمليات التجارية وماهي الضوابط الداخلية والغرض منها ؟ [1]

1- هو إطار عام يقترح طريقة لإدارة الITا، بهدف ضمان توصيل خدمة ال IT التي تلبي احتياجات العمل ... وال COBIT تعتزم تزويد الإدارة بإجابات على الأسئلة التالية:

- ما هي المشكلة ؟
-ما هو الحل ؟
-ما هي مشتملاتها ؟
- كيف يعمل؟
- كيف أقوم بتنفيذه ؟

2- هو الذي يميز 34 عملية من عمليات ال IT ويجمعها في أربعة مجالات ، ومدعوم بواسطة 318 تفصيل لرقابة الأهداف وكل واحدة من ال 34 عملية تشير إلى مصادر نظم المعلومات . وإلى (الجودة – الأمان) المطلوبة للمعلومات.

3- يزودنا بمعيار مقبوله - قابل للتطبيق لتحقيق مستوى جيد من أمن المعلومات وممارسات للتحكم تهدف إلى دعم احتياجات الإدارة في تحديد ومراقبة المستوى الملائم لأمن المعلومات . والتحكم فيها في إطار على مستوى المنظمة

4- بشكل أعمق فإن ال COBIT تهدف إلى الوصول إلى إجابات وحلول لمشاكل ومخاوف الإدارة المقاييس الأداء (ماهي مؤشرات الأداء الجيد . تحديد كيفية السيطرة على عناصر ال IT) وما هي العناصر المهمة ؟ و ما هي عناصر النجاح الحرجة للتحكم في ال (IT) ومقاييس الوعي ... ما هي المخاطر التي تعيق تنفيذ أهدافنا Benchmarking ... ، وما الذي يفعله الآخرون ؟ وكيف نقوم بالقياس المقارنة . ويستخدم لقياس الوقت الحاضر والأمن وعملية التحكم ، وقد عرفت

[1] **Systems Audit of GRC Using COBIT 5** – Rafeq, CA.-Information Technology- Sep.2018 -Page 104 - www.icai.org

الرقابة الداخلية بأنها السياسات والإجراءات والممارسات ، ويتم تصميم الهياكل التنظيمية لتوفير تأكيدات معقولة بأن يتحقق الأعمال والأهداف وان الأحداث غير المرغوب فيها ومنع وقوعه أو الكشف عن وتصحيحها) . و يركز أساسا على نظم المعلومات بكفاءة وفعالية الرصد ويشدد التقرير على دور وتأثير تكنولوجيا المعلومات من حيث صلته السيطرة على العمليات التجارية، ويمكن استخدام هذا النموذج من قبل الإدارة لمراقبة وضع سياسة واضحة والممارسات الجيدة من أجل السيطرة على تكنولوجيا المعلومات.

أولا: من يستخدمCOBIT ؟

1 الإدارة التحقيق التوازن بين المخاطر والرقابة)

2. المستخدمين للحصول على ضمان الأمن والمراقبة)

3. المدققين (لإثبات رأيهم)

ثانيا: مجالات COBIT هي :

1 , التخطيط والتنظيم

2. اقتناء وتنفيذ

3. نديره الاستثمار

4. تسليم والدعم

5. الرصد والتقييم

ثالثا: تقريرCOBIT[1]

لقد كيفت وثيقة (COBIT) تعريفها للرقابة من الوثيقة (COSO) على أن السياسات، والإجراءات ، والممارسات ، والهياكل التنظيمية تصمم لتزويد تأكيد معقول بأن أهداف المنشاة سوف تتحقق ، وأن الأهداف غير المرغوب فيها سوف تمنع أو تكتشف ومن ثم تصحح .

[1] Cobit 3rd Edition Management Guidelines, July 2000, PP. 103-106.

فقد صنفت **مصادر تكنولوجيا المعلومات (COBIT) أنها البيانات ، تطبيق النظم، والتكنولوجيا ، والإمكانيات التسهيلية ، والأشخاص**، وقد عرفت البيانات في مفهومها الواسع بأنها لا تحتوي فقط على الأعداد والمراجع والتواريخ ولكن أيضا على الأشياء مثل الرسوم البيانية والصوت.

ومن أجل تحقيق أهداف المنظمة، تحتاج المعلومات أن تتطابق مع معايير معينة والتي ذكرتها (COBIT) على أنها متطلبات المنظمة من المعلومات، وهي الجودة ومسؤولية الائتمان والأمان ومن هذه المتطلبات الواسعة استخرج التقرير سبع مجموعات متداخلة للمعايير لغرض تقييم مدى درجة تلبية مصادر تكنولوجيا المعلومات لمتطلبات المنظمة من المعلومات.

وتتلخص هذه المعايير في:

1- الفاعلية
2- والكفاءة والكمال
3- السرية وموثوقية المعلومات
4- الوجود
5- الالتزام والتطابق

وقد اشتملت وثيقة (COBIT) على تعاريف لكل من أهدف الرقابة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات. وذلك ضمن أربعة مجالات للعمليات ، و 32 بيان رقابي عالي المستوى لهذه العمليات ، و 271 هدف رقابي ذكر في هذه العمليات، وإرشادات تدقيق ربطت مع الأهداف الرقابية

الفرع الثالث: ما هو ISACA ؟

هي جمعية نظم المعلومات والتدقيق والتحكم انشئ من قبل معهد البحوث الداخلية لمؤسسة التدقيق في عام 1991 "، وقد صدر تنقيح في عام 1994. القصد الأساسي من اساك هو توفير التوجيه لمدقق الداخلي على الضوابط الداخلية ذات الصلة لنظم المعلومات وتكنولوجيا المعلومات) وما هي الضوابط الداخلية والغرض.[1]

[1] ISACA San Francisco Chapter, **Integrating COBIT 4.1 into the IT Audit Process, Planning, Scope Development, Practices**, PowerPoint, California, USA, 2012, p 3.

الفرع الرابع: الإطار التنظيمي والتشريعي للرقابة الداخلية:[1]

سيتم تقديم الإطار القانوني واللوائح الخاصة بقطاعات النشاط وتلك المطبقة على الشركات المدرجة.

أ- **دليل الإجراءات المحاسبية**: أي شركة خاضعة للقانون التجاري مطلوب منها وضع إجراءات محاسبية. هذه وثيقة تصف إجراءات المحاسبة وتنظيمها بمجرد أن تكون هذه الوثيقة ضرورية لفهم نظام المعالجة ولتنفيذ الضوابط.

ب- **اللوائح الخاصة بقطاعات الأعمال :** يتعين على الشركات العاملة في قطاعي التأمين والبنوك (مرسوم 13 مارس 2006 ولائحة (02-97 CRBF25 الامتثال للوائح محددة تتعلق بالرقابة الداخلية

ج- **الأنظمة المطبقة على الشركات المدرجة**: يجب أن تلتزم بعض الشركات بسبب تواجدها في السوق المالي بتشريعات محددة تتعلق بالرقابة الداخلية. يجب التمييز بين الإطار التشريعي الأمريكي ، وهو الإطار الدولي في نطاقه. والإطار التشريعي الأوروبي.

ج-1) قانون ساربينز أوكسلي (2002) :[2]

بعد الفضائح المالية العديدة التي هزت الشركات الأمريكية في أواخر التسعينيات وأوائل القرن الحادي والعشرين ، تبنت الولايات المتحدة في 30 يوليو / تموز 2002 قانون ساربينز أوكسلي (SOX). بحيث يعزز هذا القانون التزامات إعداد التقارير بشأن الرقابة الداخلية لجميع الشركات المدرجة في بورصة نيويورك.

ينص القسم 404 على أنه يجب على هذه الشركات إصدار تقرير عن الرقابة الداخلية المرتبط بالتقارير المالية ، مع التأكيد على أن الإدارة مسؤولة عن هيكل مناسب للرقابة الداخلية ، ويحتوي على تقييم من قبل الإدارة لفعالية نظام وإجراءات الرقابة الداخلية.

يحدد القسم 302 أن الرئيس التنفيذي والمدير المالي مسؤولان بشكل مباشر عن دقة وتوثيق ونشر المستندات المالية ، بالإضافة إلى هيكل الرقابة الداخلية. ويعني هذا القسم أن الإدارة العامة والمدير المالي يشهدان بشكل خاص :

---

[1] Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Reda Khelassi, **Manuel comptabilite et audit**, BERTI Edition, Alger, 2013, p 562-563-564.

[2] حسياني عبد الحميد، **مرجع سابق** 2015، ص ص 12-13.

- أن التقرير ، لا يحتوي على عناصر خاطئة أو مضللة أو لا يحذف معلومات مهمة،
- وأن البيانات المالية والمعلومات المالية الأخرى الواردة في التقرير صحيحة مع الواقع، وأنهم مسئولون عن تنفيذ الضوابط الداخلية ؛ أنهم قاموا بتقييم فعالية إجراءات الرقابة الداخلية في 90 يوماً السابقة للتقرير وأنهم قدموا في تقريرهم حول فعالية الاستنتاجات الناتجة عن هذا التقييم لإجراءات الرقابة الداخلية ؛ والتي أفصحوا عنها لمراجعي الحسابات الخارجيين.
- جميع الإخفاقات المادية المتعلقة بتصميم وتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية؛
- أي احتيال يضر بالإدارة وأي شخص مشارك في إجراءات الرقابة الداخلية؛
- أنهم أشاروا في التقرير إلى ما إذا كانت هناك تغييرات في إجراءات الرقابة الداخلية أم لا؛
- بما في ذلك التدابير التصحيحية التي تهدف إلى معالجة نقاط الضعف في الرقابة الداخلية؛
- بعد تقييمهم. وفقاً للقسم 404 ، يجب على المدققين الخارجيين المصادقة على دقة التقرير الذي؛
- أعدته الإدارة حول تصميم وتنفيذ وفعالية هيكل وإجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بالتقارير المالية.

خلاصة الفصل الثاني:

يمر التأسيس للإطار النظري للمراجعة عبر تحديد معالمها النظرية ومرجعية الحدود التطبيقية لها وعبر تبني سياسات التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية وإنتقى أفضل الأنواع والأدوات للوضعية المعينة للمؤسسة الاقتصادية المراد مراجعتها، في إطار ذلك يمكن أن نستنتج الآتي:

- إن تطور الحياة الاقتصادية والمالية في بيئة المؤسسة قابله تطورا موازيا للمراجعة، من خلال الضخ المتواني للمعايير الكفيلة بضبط الممارسة الميدانية والمرتبطة بمعالجة بعض الشؤون التي تظهر نتيجة هذا التطور؛
- إن تحديد الفروض والمبادئ والمحددات النظرية كفيل بضبط الممارسة الميدانية للمراجعين؛
- إن تبني سياسة تأهيل وظيفة المراجعة الداخلية ودعم تكاملها مع المراجعة الخارجية، من شأنه أن يسمح باختصار الوقت والجهد للمراجع الخارجي فضلا عن دعم الوظائف الرقابية في منع وقوع الأخطاء واكتشاف الغش.

إن دخول الجزائر المرحلة الجديدة من التكييف المحاسبي وهو ما يعرف بمدخل أو مفهوم التدويل المحاسبي والابتعاد عن مدخل المحاسبة المحلية، وعليه يبدو لزاما على السلطات المالية الجزائرية إعادة النظر في ممارسة مهنة المراجعة بما يتوافق ومعايير المراجعة الدولية.

الفصل الثالث:

لجان المراجعة وإسهاماتها في تحسين الأداء المحاسبي المالي

تمهيد:

ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة Mckesson & Robbins أسفرت عن قيام الأوراق المالية كل من بورصة نيويورك (NYSE) ولجنة تداول الأوراق غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين مراجع مجموعتك الخارجية ومن أتعابه. والهدف من ذلك زيادة استقلاله في التقارير المالية تصدرها الشركات.[1]

ويتضمن هذا الفصل المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار النظري للجان المراجعة؛
- المبحث الثاني: المعلومات المحاسبية والمالية القوائم المالية و تقارير المراجع الخارجي بالجزائر؛
- المبحث الثالث: علاقة لجان المراجعة بمختلف مجالات المراجعة والرقابة والحوكمة.

[1] Steven A. Ilarrot and lori Moason - Olsen, Com Audit Committee Prevent Management Froual, KPMG's Audit Committee Institute, January 2007, P.1.

المبحث الأول: الإطار النظري للجان المراجعة

تمهيد:

لقد تم الاهتمام مؤخر بلجنة المراجعة من قبل المنظمات المهنية والهيئات العلمية العالمية والمحلية المختصة في مجال الحوكمة المحاسبية والباحثين الأكاديميين، وهذا بعد الانهيارات التي تعرضت لها الشركات العالمية الكبرى، ويعود هذا الاهتمام للمساهمة التي تقوم بها لجنة التدقيق كوسيلة من الوسائل التي تعزز من الحوكمة المحاسبية وفي دعم الموثوقية والشفافية في التقارير المالية التي تفصح عنها شركات المساهمة، وكذلك مساهمتها في دعم المدققين الخارجيين في استقلالهم فضلا عن مساهمتها في ضمان تفعيل المبادئ التي جاءت ها مختلف الهيئات الدولية والمحلية في مجال الحوكمة المحاسبية.[1]

تم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية:

- المطلب الأول: ماهية لجان المراجعة
- المطلب الثاني: خصائص ووظائف لجان المراجعة
- المطلب الثالث: واجبات ومسؤوليات لجنة المراجعة محددات تكوينها
- المطلب الرابع: محددات تكوين لجنة المراجعة

المطلب الأول: ماهية لجان المراجعة

الفرع الأول: التطور التاريخي وأسباب إنشاء لجان المراجعة

أولا: التطور التاريخي للجان المراجعة

تشير البحوث والدراسات إلى أنّ مفهوم لجان المراجعة وما يترتب عليه من مسؤوليات تعرض إلى تطور كبير منذ ظهوره لأول مرة منذ أكثر من نصف قرن، بدأ مصطلح لجان المراجعة في

---

[1] الصالح أحمد علي، **بناء محافظ رأس المال الفكري من الأنماط المعرفية ومدى ملاءمتها لحاكمية الشركات في القطاع الصناعي المختلط في بغداد**، أطروحة دكتوراه غير منشورة كلية الإدارة والاقتصاد، قسم إدارة الأعمال، جامعة بغداد، بغداد، العراق، 2006 ، ص 117 .

الظهور في أواخر الثلاثينيات عندما شجعت لجنة بورصة الأوراق المالية (SEC) وكذلك بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE على إنشاء لجان مراجعة بعد حدوث حالة انهيار شركة مكسون وروبينز McKesson and Robbins. كما تشير إلى أنّ فكرة إنشاء لجان المراجعة قد ارتبطت في معظم الدول بحدوث حالات إفلاس غير متوقعة في الشركات نتيجة سوء التصرف.[1]

وفي سنة 1977، أكد المعهد الأكاديمي للمحاسبين القانونيين (AICPA)على جميع أعضائه ضرورة تشجيع عملائهم على إنشاء لجان المراجعة لكونها ذات فائدة جلية لجميع الأطراف. وفي سنة 1978، أكدت لجنة بورصة الأوراق المالية (SEC) على ضرورة الإفصاح عن وجود أو عدم وجود لجان للمراجعة في القوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية، ولم تعتبر مخالفتها مخالفة لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وفي نفس السنة، أصدرت بورصة الأوراق المالية بنيويورك NYSEقرارا يقتضي بضرورة وجود لجان مراجعة في جميع الشركات المتداول أوراقها المالية في تلك البورصة، كما حددت أن يكون أعضاؤها في مجلس الإدارة من غير المديرين.[2]

وفي عام 2002 صدر قانون ساربان أوكسلاي Sarbanes – Oxley الذي يوصف بأنه أهم تعديل تشريعي إصلاحي تصادق عليه الحكومة الأمريكية بعد سلسلة الفضائح المالية لكبريات الشركات الأمريكية، فطبقا للقسم رقم (3.1) من هذا القانون، فإنّ لجنة المراجعة هي المسؤولة مباشرة عن تعيين المراجع الخارجي الذي يجب أن يوجه تقريره إلى لجنة المراجعة، حيث استهدف القانون صياغة علاقة إستراتيجية بين المراجعين الخارجين ولجان المراجعة.[3]

أما تشكيل لجان المراجعة في المملكة المتحدة فيرجع إلى سنة 1991 عندما تم تشكيل لجنة كادبوري cadbury والتي أوصت في نهاية عام 1992 بتكوين لجان المراجعة في الشركات المساهمة خلال السنتين القادمتين. وربما دوافع وأسباب إنشاء لجان للمراجعة في المملكة المتحدة لا تختلف كثيرا

---

[1] عوض سلامة الرحيلي، "**لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية**"،مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، العدد: 1،السعودية،2008، ص 194.

[2] عبد الله علي المنيف وعبد الرحمن إبراهيم الحميد،"**مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها: دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية**"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 11، السعودية، 1998، ص 41.

[3] أحمد سامح محمد رضا رياض، "**دور لجان المراجعة في تخفيض المستحقات الاختيارية: دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الكيمائية في مصر**"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 3، مصر، 2010، ص 67.

عن أمريكا نتيجة إفلاس العديد من الشركات، ومطالبة المساهمين بتقارير مالية غير مضللة ورغبة مجالس إدارة الشركات في تنفيذ سياسات الشركة في ظل رقابة فعالة، ونادت عدّت جهات في بريطانيا منها بنك انكلترا عام 1987 بإنشاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة.

وأما في كندا، فقد نشأت الضغوط لتكوين لجان المراجعة بعد حالات الانهيار والإفلاس التي واكبت عقد الستينيات، ومن ذلك إفلاس شركة أتلانتيك عام 1965، والذي وصف بكونه أكبر الأحداث في تاريخ المحاسبة في كندا. وقد تفاقم الأمر في كندا في عام 1984، عندما أعلن عن خبر انهيار بنكين من أكبر البنوك الكندية وهما البنك التجاري الكندي وبنك نورث لاند Northland Bank مما دعا معهد المحاسبين القانونيين الكندي (CICA)إلى تكوين لجنة ماكدونالد Macdonald لتبحث سبل تطوير الرقابة على الشركات الكندية، والتي قدمت تقريرها في عام 1988، والذي أكد على أهمية تكوين لجان المراجعة لتقوية بيئة الرقابة داخل الشركات.[1]

أما في الدول العربية فقد كانت المملكة العربية السعودية سباقة إلى إلزام الشركات بتشكيل لجان المراجعة ففي 23 جانفي 1994، أصدرت وزارة التجارة التابعة للمملكة العربية السعودية القرار رقم (903) الذي ألزم الشركات العامة بتشكيل لجان المراجعة بحيث تتكون اللجنة من الأعضاء الغير التنفيذيين لمجلس الإدارة، وعلى الإدارة العامة للشركة حرية تحديد مسؤوليات لجان المراجعة، على أن تتضمن هذه المسؤوليات ترشيح المراجع القانوني، ومناقشة التقارير التي يقدمها.[2]

ثانيا: مبررات إنشاء لجنة المراجعة

ترجع مبررات إنشاء لجان المراجعة للأسباب الموالية:[3]

- تضمن لجنة المراجعة تأهيل مجلس الإدارة وزيادة قدرتهم على إدارة المخاطر بفعالية لذلك فإن مجلس الإدارة يتحمل المسؤولية النهائية عن نزاهة الإفصاح للشركة، وهذا هو الأساس في حوكمة

---

[1] عوض سلامة الرحيلي، **مرجع سبق ذكره**، 2008، ص ص 194-195.

[2] Muhamad Sori Zulkarnain, **Attributtes of an Effective Audit Committee**, Doctoral Thesis, The University Of Sheffield, 2013, p. 2.

[3] سلامة عبد الصانع أمين علم الدين، **دور الرقابة في حوكمة الشركة**، دار النهضة العربية، مصر، 2016، ص ص 201-204.

الشركة والأداة الرئيسية لمحاسبة مجالس الإدارة أمام المساهمين، حيث تعتمد نزاهة السوق المالي على نوعية البيانات المالية للشركة المتاحة للمستثمرين ويعتبر الإفصاح الواضح السليم والمؤهل للثقة أمرا مطلوبا لكفاءة تكوين رأس المال والسيولة في الأسواق المالية.

- كلما ازدادت الشفافية ازدادت درجة الإحساس بالمساواة أو العدالة التي يعتمد المستثمرون بوجودها في تلك الأسواق، كلما ازدادت درجة ترحيب أولئك المستثمرون بتقديم رؤوس الأموال، وقد وضح الإدراك في السنوات الأخيرة بأن رأس المال ذا التكلفة المنخفضة والذي ينتظر الاستثمار لن يتدفق على الفور إلى الدول والشركات التي تتسم بضعف معايير الإفصاح والشفافية لديها حيث تكون المعلومات المالية الخاصة بها غير كاملة والمعايير المحاسبية غير كافية أو غير سليمة.
- يرغب المساهمون والمستثمرون المحتملون في الحصول على معلومات منتظمة يمكن الاعتماد عليها وقابلة للمقارنة وذات تفاصيل كافية بحيث يمكنهم تقييم القيادة الإدارية للشركة إلى جانب تمكينهم في اتخاذ قرارات على أساس معلومات عن تقييم الأسهم وملكيتها وحقوق التصويت الخاصة بها، وقد يؤدي عدم كفاية المعلومات أو عدم وضوحها إلى إعاقة الأسواق عن أداء وظيفتها مما قد يزيد من تكلفة رأس المال ويؤدي إلى ضعف تخصيص الموارد.
- نظرا لوعي الدول حول العالم بأهمية إعداد التقارير المالية لاستقرار الأسواق المالية ونجاح الشركات التي تعمل فيها، فقد قامت هذه الدول بتنفيذ إجراءات تنظيمية وقانونية تجعل الشركات قابلة للمحاسبة عن نوعية المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها للمستثمرين، وقد اتخذت هذه الإجراءات شكل التشريعات واللوائح الخاصة بالأوراق المالية ومتطلبات القيد في بورصات الأوراق المالية وآليات التنفيذ القضائي، كما أن مهنتي المحاسبة والمراجعة تؤديان دورا هاما في ضمان التطبيق المنسق للقواعد المحاسبة فيما بين الدول والشركات.
- تعتبر الحوكمة الجيدة للشركة نقطة البداية لأي مناقشة حول نوعية التقارير المالية إذ أن الشفافية المالية والمحاسبة والمراجعة كآلية لإمكان المحاسبة عن المسؤولية وهي طريقة لقياس ورقابة الإدارة لضمان قيام المديرين المحترفين بتوظيف أصول الشركة في أفضل استخدامات تحقق مصلحة الشركة ومساهميها والإشراف الفعال من جانب مجلس الإدارة ضروري لضمان تشجيع طرق العمل التي تتبعها الإدارة والمراجعون الداخليون والخارجيون لجودة التقارير المالية ولمساعدة مجالس الإدارة على الوفاء بمسؤوليتهم الإشرافية.

- ضخامة مجلس الإدارة وعدم التجانس بين مجموعة الأعضاء لا يتناسب مع تناول العملية الشاقة المليئة بالتفصيل والخاصة باستعراض مراجعة القوائم المالية للشركة، كما أن مواعيد تقديم التقارير المالية والتي تتطلب في بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية ربع سنوية إلى جانب التقارير السنوية وهو ما يستلزم قدرا كبيرا من الوقت والجهد ممن ينقسمون في هذه العملية.

ثالثا: أسباب إنشاء لجان المراجعة في ظل المعايير المحاسبية الدولية

ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة Mckesson & Robbins أسفرت عن قيام الأوراق المالية كل من بورصة نيويورك (NYSE) ولجنة تداول الأوراق غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين مراجع مجموعتك الخارجية ومن أتعابه. والهدف من ذلك زيادة استقلاله في التقارير المالية تصدرها الشركات.[1]

هناك العديد من الأسباب التي تدعم قيام لجنة المراجعة بهذه المهمة نذكر منها:[2]

1. عدم التجانس بين أعضاء مجلس الإدارة، وضخامة عددهم في بعض الأحيان لا يتناسب مع القيام بمهام شاقة مثل المهام الموكلة إلى أعضاء لجنة المراجعة؛
2. مواعيد تقديم التقارير المالية وهو ما يستلزم قدرا كبيرا من الوقت والجهد، وقد يكون إشراك كافة أعضاء مجلس الإدارة في هذه العملية التي تستغرق طويلا أمرا لا يتسم بالكفاءة؛
3. الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير وخاصة في الشركات الضخمة يتطلب قدرا كبيرا من الخبرة في المحاسبة والإدارة المالية، تلك الخبرة لا تتوفر لدي جميع أعضاء مجلس الإدارة؛
4. تزايد حالات الفشل المالي للعديد من الشركات، وتزايد حالات الغش والتلاعب بها ، وزيادة رغبة هذه الشركات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها والتأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية؛
5. زيادة الضغوط من جانب مستخدمي القوائم المالية على الشركات لإظهار نتيجة أعمالها، ومركزها المالي بصورة حقيقية وسليمة؛

---

[1] Steven A. Ilarrot and lori Moason - Olsen, **Com Audit Committee Prevent Management Froual**, KPMG's Audit Committee Institute, January 2007, P.1.

[2] غضبان حسام الدين، **محاضرات في نظرية الحوكمة**، الطبعة 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص 247.

6. التوفيق بين مراجعي الحسابات الخارجيين وبين إدارة الشركة.

الفرع الثاني: تعريف لجان المراجعة

عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين عام 1992 م لجان المراجعة على أنها " لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسئولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة وتعد لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المراجع الخارجي ونطاق ونتائج المراجعة وكذلك تقيم نظام الرقابة الداخلية للشركة وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر.[1]

وعرفت بأنها عبارة عن لجنة تتكون من عدد معين من أعضاء مجلس الإدارة، تتمحور مسؤوليتهم في مساعدة المراجعين على البقاء مستقلين عن الإدارة".[2]

وعرفت بأنها فريق عمل متخصص متساوي الأعضاء يمتلك أعضائه كفاءة مالية ومحاسبية ، يتم تعينه انتقائيا من طرف مجلس إدارة الشركة ، بهدف مساعدته في عملية اتخاذ القرارات ، والإشراف على عملية إعداد القوائم المالية وكذلك تقييم نظم الرقابة الداخلية وتفعيل عمليتي المراجعة الخارجية والداخلية ، مع اشتراط ألا يضم أعضاء تنفيذيين في الشركة "[3].

وعرفت أنها هيكل إداري يدعم استقلالية المراجعين ويقدم المساعدة لمراجعي الحسابات المستقلين، كما توصف بأنها هيئة داخلية يتم إنشاؤها للإشراف على إعداد التقارير المحاسبية والمالية ومراجعة البيانات المالية.[4]

---

[1] عوض سلامة الرحيلي ، " **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات** - حالة الأول حول التدقيق الداخلي في إطار السعودية " ، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي حوكمة الشركات ، القاهرة ، 2005 ، ص 11 .

[2] Alvin A. Arens and Others, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, edition Pearson, 14th edition, New Jersey, USA 2012, p: 88.

[3] محي الدين محمد إبراهيم عثمان النعيم، إبراهيم يعقوب إسماعيل عثمان، سفيان أبو البشر ادم سعد، **أثر فاعلية خصائص لجان المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية المنشورة**، مجلة الاقتصاد الجديد المجلد 11، العدد:2، جزء 1، 2020، ص 436.

[4] Mustafa Tevfik Kartal, Cemal İbiş, Özgür Çatıkkaş, **Adequacy of Audit Committees: A Study of Deposit Banks in Turkey**, Borsa istanbul Review, Elsevier, 2018, P: 6.

وعرفت بأنها " لجنة منبثقة من مجلس إدارة المؤسسة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم خبرة بمجال المحاسبة والمراجعة، وتشتمل مسؤولياتها على مراجعة المبادئ السياسات المحاسبية والتأكد من كفايتها و ملاءمتها لمستخدميها، ودعم استقلال المراجع الخارجي ومناقشته بنتائج المراجعة، وتقييم كفاءة المراجع الداخلي ودعم إستقلاله، ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة والتأكد من ملاءمة نظام الرقابة الداخلية وكفايته بالمؤسسة.[1]

الفرع الثالث: دور وأهمية لجنة المراجعة:

أولا: دور لجان المراجعة

يكمن دور لجنة المراجعة من خلال تخفيض ممارسات إدارة الأرباح غير الشرعية، ودعم استقلالية مراجع الحسابات الخارجي، وبواسطة تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتحديد السياسات والمبادئ المحاسبية المتبعة، والحد من تعارض المصالح بين الإدارة والمراجعين باستقصاء طبيعة ومدى جوهرية القضايا الخلافية فيما بينهم، حيث تقوم لجنة المراجعة بمثابة المراقب النهائي لعملية إعداد التقارير المالية لضمان خلوها من الأخطاء والانحرافات[2]، وتساعد لجنة المراجعة مجلس الإدارة على مراقبة ضمان الالتزام بنظم العمل والمتطلبات القانونية.[3]

تعتبر لجان المراجعة أداة جيدة من أدوات الحوكمة، فهي تسعى إلى التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية، وكذلك الالتزام بالقواعد والمعايير الموضوعة، فضلا عن فحص ومراجعة السياسات

---

1 حمادة رشا ، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية** ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، دمشق، المجلد 26، العدد الثاني، 2010 ص 102 .

[2] عبد المطلب السرطاوي وآخرون، "**أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية**"، مجلة جامعة النجاح للعلوم الإنسانية، المجلد 27، العدد 4، فلسطين، 2013، ص 825.

[3] زين علي أحمد، "**مبادئ وممارسات حوكمة الشركات**"،مجلة المال والتجارة، العدد: 493، مصر، 2010، ص: 22.

المحاسبية والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية الفعلية والتقديرية. بالإضافة إلى المساهمة في تعيين أو عزل المراجعين وكذلك الاشتراك في تحديد أتعابهم.[1]

ثانيا: أهمية لجنة المراجعة

لعل الحافز على إنشاء لجنة المراجع ينشأ من المنافع المتوقعة منها ، والتي يمكن أن تقدمها إلى جميع الأطراف مثل مجلس إدارة الشركة المراجع الخارجي ، الداخلي ، المساهمين ، ويوضح الشكل الأطراف المستفيدة من لجنة المراجعة كما يلي:[2]

1- أهمية لجنة المراجعة للمراجعة الخارجية

تؤدي لجنة المراجعة دورا هاما في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي وبشكل يعزز من فعالية وظيفة المراجع الخارجي، وفي هذا المجال فقد حدد مجلس معايير المراجعة الأمريكية المسؤوليات الموالية للجان المراجعة اتجاه المراجعة الخارجية:

- تعيين المراجع الخارجي.
- تحديد أتعاب المراجع الخارجي.
- حل المشاكل التي تنشأ بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة.
- التنسيق بين مهام المراجع الخارجي ووظيفة المراجع الداخلي.
- قيام لجان المراجعة بمراجعة القوائم المالية الفترانية والسنوية قبل المصادقة عليها من قبل مجلس الإدارة.

---

[1] مجدي محمد سامي، "**دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2، مصر، 2009، ص 26.

[2] مفتاح بختة، **لجان المراجعة وتأثيرها على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2021، ص ص 9-10.

2- أهمية لجنة المراجعة للمراجعة الداخلية

تقوم لجنة المراجعة بفحص أهداف ومسؤوليات وصلاحيات قسم المراجعة الداخلية، وتعتبر حلقة وصل بين قسم المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة، وتعمل على تدعيم استقلالية المراجع الداخلي وتفعيل صلاحيته، كما تعمل أيضا على التنسيق بين المراجع الداخل والخارجي منعا لازدواج الجهود.

3- أهمية لجان المراجعة للمستثمرين وللأطراف الخارجية

أظهرت العديد من التقارير العلمية أنّ إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات سوف يؤدي إلى زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية.

وجود لجنة مستقلة تقوم بعملية الإشراف على إعداد التقارير المالية وعلى تدعيم استقلالية ودور كل من المراجعة الداخلية والخارجية والتأكيد على الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات سوف يؤدي بالتأكيد إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الأخرى التي تبني قراراتها على المعلومات المالية التي تصدرها الشركات في هذه التقارير.

4- أهمية لجنة المراجعة لمجلس الإدارة

يجب على مجلس الإدارة أن يقوم بجمع قدر كبير من المعلومات التي يقوم بفهمها ثم العمل بمقتضاها حتى يتحقق له الإشراف بدرجة كافية على إدارة الشركة ومن ثم فإنّ تفويض المهام المعقدة إلى لجان متخصصة يمكن مجلس الإدارة من التركيز بكفاءة على النواحي المتفرقة من العمل. وبصفة خاصة فإنّ الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير المالية يتطلب وجود أعضاء مجلس إدارة ذوي قدر كبير من الدراية والمعرفة بالأمور المحاسبية والمالية ولديهم الوقت الكافي للنظر في تفاصيل القوائم المالية للشركة وأخيرا فإنها تتطلب أعضاء مجلس إدارة مستقلين يحتمل أن يكونوا أكثر موضوعية عند تقييم مدى كفاية الإفصاح المالي.[1]

ومن خلال ما سبق، يتضح أنه تكمن أهمية لجان المراجعة في كونها أحد أهم الضوابط المانعة لحدوث الأخطاء وذلك لكونها حلقة وصل بين مجلس الإدارة من ناحية والمراجع الداخلي

[1] زين علي أحمد، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص ص21-22.

والخارجي من ناحية أخرى، وتساهم بدرجة كبيرة في زيادة درجة الثقة في التقارير المالية خاصة فيما يخص الشركة المدرجة في سوق الأوراق المالية.

الشكل رقم (1.3): أهمية لجنة المراجعة في ظل الثنائية " المعايير المحاسبية الدولية - حوكمة المؤسسات

المصدر: غضبان حسام الدين، **محاضرات في نظرية الحوكمة**، الطبعة 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص 254.

المطلب الثاني: خصائص ووظائف لجان المراجعة

الفرع الأول: خصائص لجان المراجعة

تتمثل خصائص لجان المراجعة في الأتي : [1]

1- **الاستقلالية :** يعتبر معيار الاستقلال عن الإدارة من أهم المعايير التي ترتكز عليها أغلب اللوائح المنظمة العمل لجنة المراجعة ، ويمثل هذا المعيار أحد أهم شروط اختيار أعضاء لجنة المراجعة حيث أنه من الضروري أن يكون أعضاء لجنة المراجعة مستقلين ظاهريا وحقيقية عن إدارة الشركة بحيث لا يظهر المجلس إدارة الشركة وجود علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين أعضاء اللجنة ومدراء الشركة التنفيذيين

2- **الكفاءة المالية والمحاسبية :** أن يتمتع أعضاء لجنة المراجعة بالخبرة والمعرفة والمهارة بالقدر الذي يمكنهم من متابعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها ومدى الالتزام بإجراءات هذه النظم بالإضافة إلى القدرة على فهم الأمور المحاسبية ، والتدقيق والإدارة المالية ، وأن يكونوا على دراية كافية بإعداد التقارير المالية وبطبيعة نشاط الشركة .

3- **عدد أعضاء لجنة المراجعة :** يختلف عدد أعضاء اللجنة من شركة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى وذلك وفقا لحجم مجلس الإدارة وحجم الشركة وطبيعة نشاطها ، ولهذا الشأن اهتمت العديد من الهيئات والمؤتمرات العلمية والدراسات بتحديد الحجم الأمثل لعدد أعضاء اللجنة والذي يتراوح بين ثلاثة إلى خمسة أعضاء وقد يمتد ليشمل سبعة أعضاء كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا واستراليا ومصر والسعودية.

4- **دورية اجتماعات لجنة المراجعة :** عدد المرات التي تجتمع فيها لجنة المراجعة خلال العام تعتبر مقياسا مهما على مقدرة اللجنة في الوفاء بمسئولياتها وعدد المرات التي تجتمع فيها اللجنة خلال العام يتوقف على حجم مسئولياتها وطبيعة الظروف التي تعيشها الشركة ، وبالنسبة لتحديد

[1] محي الدين محمد إبراهيم عثمان النعيم، إبراهيم يعقوب إسماعيل عثمان، سفيان أبو البشر ادم سعد، **مرجع سابق**، 2020، ص 436.

العدد المناسب للمرات التي تجتمع فيها اللجنة خلال العام يجب أن لا يقل عن ثلاث مرات في العام أو على أساس ربع سنوي كما أوصت لجنة.

الفرع الثاني: الوظائف الأساسية للجنة المراجعة

لقد تطورت واجبات ووظائف لجنة المراجعة بالاستجابة إلى التغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال. ويمكن تلخيص المسئوليات الرئيسية للجنة المراجعة كأداة مساعدة الفحص وتدقيق مجلس الإدارة للآتي :[1]

1. صحة وسلامة القوائم المالية للشركة؛
2. استقلالية ونزاهة وتأهيل وأداء المراجعين الخارجيين؛
3. أداء وظيفة المراجعة الداخلية بالشركة ؛
4. ملائمة نظم الرقابة الداخلية للشركة ؛
5. مراقبة الالتزام بمتطلبات القوانين واللوائح ودليل السلوك.

وتتضمن **الوظائف الهامة** الأخرى للجنة المراجعة في الآتي:

1. فحص مشاكل الحاسبة والتقرير الهامة وفهم أثرها على القوائم المالية ؛
2. وضع والاحتفاظ عن طريق اجتماعات دورية . خطوط مباشرة للاتصال بين مجلس الإدارة والإدارة المالية والمراجعين الداخليين والمراجعين المستقلين للشركة؛
3. دراسة فعالية نظم الرقابة الداخلية للشركة ونطاق فحص المراجعين الداخليين والخارجيين للرقابة الداخلية على التقرير المالي؛
4. فحص فعالية نظام الرقابة للمؤسسة الخاص بمراقبة سياسات الشركة المرتبطة بالالتزام بالقوانين واللوائح والأخلاقيات وتعارض المصالح وفحص سوء السلوك والغش.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2010، ص 253.

وعند أداء واجبات لجنة المراجعة فأنها يجب أن تقوم بإعداد تقرير يتم تضمينه في التقرير السنوي للشركة والذي سيتم تقديمه لاجتماع الجمعية العامة للمساهمين طبقا للقوانين واللوائح واجبة التطبيق والمعايير المحددة.

إن مسئولية أعضاء اللجنة في تقييم أداء مجلس الإدارة لا تتمثل ببساطة فيما إذا كان المديرين قد قاموا بالوفاء بمتطلباتهم القانونية وإنما على وجه اكثر أهمية ما إذا كان هناك قد التزموا بالمبادئ الأخلاقية أم لا وكيف قاموا بتحقيق ذلك في التطبيق العملي.

المطلب الثالث: واجبات ومسؤوليات لجنة المراجعة محددات تكوينها

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

الفرع الأول: واجبات لجنة المراجعة

وتقترح PSCGT الوظائف التالية للجنة المراجعة:[1]

- مراجعة الكشوفات المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة؛
- التوصية بتعيين ومكافأة وإعفاء المراجع الخارجي؛
- مناقشة نطاق وطبيعة الأولويات في المراجعة والاتفاق عليها؛
- المناقشة مع المراجعين الخارجيين لأية تحفظات أو مشكلات تنشأ أثناء عملية المراجعة.
- المناقشة مع المراجعين الخارجيين والداخليين لتقويم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة وإدارة المخاطر فيها؛

1. Private Sector Corporate Trust , " **Good Corporate Governance in State-Owned Corporations –Final Draft Guidelines** " 2002, p. 35.

- الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية ومراجعة التقارير التي تقدمها والنتائج التي تتوصل إليها وتقديم التوصيات للإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة؛
- القيام بأية واجبات تكلف بها من قبل مجلس الإدارة ، والتي لها صلة بأعمال المراجعة والرقابة.

الفرع الثاني: مسؤولية لجان المراجعة بالنسبة للتقارير المالية

وهي كما يلي :[1]

1- القيام بمراجعتها سواء كانت سنوية أو فترية؛

2- مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة؛

3- تقييم مدى إمكانية حدوث التلاعب.

المطلب الرابع: محددات تكوين لجنة المراجعة

يتم تكوين لجان المراجعة وفق مجموعة من التوصيات والمتطلبات التي تصدرها الجهات والهيئات ذات الاختصاص متمثلة في مجموعة من المحددات، حيث تساهم في زيادة فعالية لجان المراجعة وقدرتها على حماية أصحاب المصالح من خلال ضمانها لدقة التقارير المالية والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وتتحقق هذه الفعالية عندما يكون أعضاء هذه اللجان مؤهلين ولديهم سلطات وموارد تمكنهم من القيام بمسئولياتهم.

الفرع الأول: حياد أعضاء لجان المراجعة [2]

يعتبر حياد لجان المراجعة أمرا حيويا لنجاحها، ويتوقف حياد أعضاء لجنة المراجعة عن الإدارة التنفيذية على مد وجود الإلزام من الهيئات التنظيمية، ففي بعض الدول - مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة - يعد حياد كافة أعضاء لجنة المراجعة متطلبا إلزاميا لقواعد تسجيل الشركات في بورصات الأوراق المالية وفي دول أخرى –مثل مقاطعة هونج كونج بالصين – يعد حياد غالبية أعضاء لجنة المراجعة كافيا لتسجيل الشركات في البورصة.

---

[1] غضبان حسام الدين، **مرجع سبق ذكره** ، 2014، ص 254.

[2] مفتاح بختة، **مرجع سابق**، 2021، ص ص10-11.

ولا يعد غياب أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين عن لجان المراجعة شرطا كافيا لتوافر الحياد. فمن تتبع الدراسات الخاصة بلجان المراجعة، يتضح أن هناك تصنيفا متدرجا لمستوى حياد أعضاء لجان المراجعة يتراوح بين الحياد الكامل وعدم الحياد الكامل. ويتمثل مستوى الحياد الكامل في أعضاء لجنة المراجعة الذين لا يحصلون على أية منافع من الشركة باستثناء مقابل العمل في مجلس الإدارة. ويتمثل مستوى عدم الحياد الكامل في أعضاء لجنة المراجعة الذين يحتلون مواقع وظيفية بالفعل داخل الإدارة التنفيذية للشركة.

ويوجد مستوى متوسط بين الحياد الكامل وعدم الحياد الكامل ويطلق على الأعضاء الذين يتم تصنيفهم داخل هذا المستوى بالأعضاء الرماديين gray members أو الأعضاء المنتسبين affiliated members، وهؤلاء الأعضاء لا يشغلون مواقع وظيفية داخل الشركة ولكنهم في ذات الوقت يرتبطون بالشركة ارتباطا قويا لسبق العمل بها أو لوجود علاقات عائلية مع أفراد الإدارة التنفيذية. ويندرج ضمن هذا التصنيف أيضا كل من المديرين بالشركات الأخرى ذات العلاقات القوية مع الشركة مثل الموردين أو العملاء ومن يقدمون الخدمات المهنية والاستشارية للشركة مثل المحامين وموظفي البنوك.

توفر حياد واستقلالية لجنة المراجعة على حماية واستقلال المراجع الخارجي خصوصا إذا أخذ قرارا بقضية استمرارية الشركة أو قدم تقريرا غير نظيف، فيتعرض المراجع الخارجي للعزل إذا ما تعرض لتلك القضايا في تقريره خصوصا إذا كانت لجنة المراجعة تعاني من عدم الاستقلالية.[1]

يتأثر قيام اللجنة بعملها إذا تعارضت المصالح المالية لأعضائها مع عملهم وقراراتهم، ولذلك حدد قانون ساربان أوكسلاي أن يدفع لأعضاء لجنة المراجعة أجر عن عملهم كأعضاء في اللجنة فقط وليس لأي أعمال أخرى غيرها كاستشارات مالية – مثلما حدث في شركة إنرون حصل عضو من أعضاء لجنة المراجعة بشركة على 72.000 دولار لاستشارات فنية بالإضافة إلى50.000 دولار نظير القيام بدوره كعضو لجنة المراجعة - ومكافآت أعضاء لجنة المراجعة لم يتم تحديدها من أي

[1] سمرة ياسر محمد السيد عبد العزيز، **تقييم جودة لجان المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 4، مصر، 2010، ص 597.

جهة ولكن بصفة عامة إذا زادت المكافأة أو الأجر عن الحد المعقول أخذ شكل مبالغ فيه وإن انخفض عن الحد المعقول أثار الشك في كفاءة اللجنة.[1]

الفرع الثاني: خبرة أعضاء لجنة المراجعة

تم تفعيل خبرة أعضاء لجنة المراجعة بطرق مختلفة ، حيث تم تعريف عضو خبير في لجنة المراجعة على أنه عضو يتمتع بما يلي:[2]

- مؤهلات أو شهادات محاسبية مهنية (مثل كونه محاسب ممارس معتمد).
- مؤهلات القانون المهنية: خلفية تنفيذية عليا مع خبرة في المسؤوليات المالية.
- خبرة سابقة في لجنة المراجعة أو خبرة سابقة في مجال الاستثمار المصرفي أو رأس المال الاستثماري.

قانون ساربان أوكسلي في الجزء رقم 407 بين ضرورة إفصاح الشركة في تقاريرها الخارجية عن ما إذا كان أحد أعضاء لجنة المراجعة بها خبير مالي. وإذا لم يكن لديها، يجب أن تبرر ذلك نظرا لأهمية الخبرة المالية في لجنة المراجعة من أجل التعامل وفهم التقارير المالية المعقدة بالإضافة إلى أن الأعضاء التي تتمتع بالمعرفة المالية لديها القدرة على تحديد واكتشاف الأخطاء المادية في نظام الرقابة الداخلي والتقرير المالي. وبينت العديد من الدراسات بأن لجنة المراجعة التي بها خبراء ماليين تعمل على تطوير حوكمة الشركات وانخفاض فرص حدوث مشاكل في نظام الرقابة الداخلية بالشركة.[3]

كما يجب أن يتمتع أيضا بالخبرة والمعرفة والمهارة بمقدار يمكنه من متابعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها ومدى الالتزام بإجراءات هذه النظم، بالإضافة إلى القدرة على فهم الأمور المحاسبية والمراجعة والإدارة المالية، وأن يكون على دراية كافية بإعداد التقارير المالية وبطبيعة نشاط الشركة أو المجال التي تعمل فيه، إذ أن تعقد المعلومات المالية الحالية وتعقد هياكل رأس مال الشركات وظهور

---

[1] صليب ليلى عزيز، **دراسة انتقاديه لقرار إنشاء لجنة المراجعة المصرية**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 28، العدد 2، مصر، 2004، ص 121.

[2] P Nonna Martinov-Bennie Dominic S.B, Soh Dale Tweedie, **An investigation into the roles, characteristics, expectations and evaluation practices of audit committees ,Managerial** Auditing Journal, Vol. 30, Iss 8/9, 2015, P: 11.

[3] سمرة ياسر محمد السيد عبد العزيز، **مرجع سابق**، 2010، ص: 594.

صناعات جديدة والتطبيق الجيد للمعايير المحاسبية كلها مع توضيح أهمية وجود أعضاء مجلس الإدارة المؤهلين فقط للعمل في لجنة المراجعة.

كما يمكن تصنيف ثلاثة مستويات للخبرة، يمكن مراعاتها عند تشكيل لجان المراجعة، وتتمثل فيما يلي:[1]

- يتمثل المستوى الأول في عدم الخبرة في الجوانب المحاسبية والمالية.
- يشمل المستوى الثاني أعضاء لجان المراجعة الذين يمكنهم قراءة وفهم القوائم المالية.
- يصنف الخبراء في المستوى الثالث وهم الذين سبق لهم العمل في مجال المحاسبة أو التمويل أو من سبق لهم الحصول على شهادة دراسية في المحاسبة.

ومن أجل تطوير أداء لجنة المراجعة في الشركات، يجب عليها أن تحتوي على خبير مالي واحد على الأقل لكي يؤكد على أهمية الثقافة المالية وخبرة أعضاء اللجنة على أن يتصف هذا الخبير بالاستقلالية عن الشركة والإدارة وأن يتحلى هذا الخبير بالثقافة المالية بما يعني قدرته على قراءة وفهم القوائم المالية الأساسية، ويجب أن يكون موظفا سابقا أو لديه شهادة خبرة في مجال المحاسبة والتمويل.

الفرع الثالث: حجم لجنة المراجعة ومدتها

يوضح دليل عمل لجان المراجعة مدة خدمتها، وعند تحديد تلك المدة يجب الأخذ في الاعتبار عاملين متعارضين وهما الاستمرارية والتجديد لان سرعة تغيير لجان المراجعة قد يكون من العناصر الهدامة لكفاءة عمل تلك اللجان حيث إن اللجنة تحتاج لوقت كاف حتى تتفهم بعمق طبيعة النشاط وفي نفس الوقت لا يمكن إغفال أن تجديد أعضاء لجنة المراجعة يضفى أفق جديدة للجان المراجعة، وبالتالي يتم تحديد مدة خدمة لجنة المراجعة بتوافر التوازن بين تلك الاعتبارات.[2]

بحيث يعتمد عدد أعضاء لجنة المراجعة إلى حجم الشركة ومجلس الإدارة والمسؤوليات الملقاة على عاتقها، وعادة ما تتكون هذه اللجنة من ثلاثة إلى خمسة أو سبعة أعضاء، كما هو الحال في

---

[1] مفتاح بختة، **مرجع سابق**، 2021، ص 12.

[2] صليب ليلى عزيز، **مرجع سابق** ، 2004، ص 125.

الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وأستراليا. ويجب أن لا يقل عدد أعضاء لجنة المراجعة عن ثلاثة أعضاء حتى لا تفتقر اللجنة إلى الخبرات والكفاءات في أعضائها، وأن يكون عدد الأعضاء فرديا حتى يمكن من اتخاذ القرارات بالتصويت.[1]

كبر حجم لجان المراجعة في يفيد إثرائها بالخبرات والتجارب المفيدة للشركة، وتعدد وجهات النظر، ولكن صغر عدد الأعضاء قد يؤدي إلى فعالية اتخاذ القرار بسرعة وكفاءة عالية. كما أنه من بين الصفات النوعية المطلوبة في أعضاء لجان المراجعة التحكم والإيجابية في التعامل مع الأمور.[2]

الفرع الرابع: اجتماعات لجنة المراجعة

تختلف عدد اجتماعات لجنة المراجعة من شركة إلى أخرى تبعا لظروفها، ولكن كلما ازداد عدد اجتماعات اللجنة كان دليلا أو مؤشرا على مدى فعالية دورها الرقابي في الشركة، وعموما ينبغي أن تكون اجتماعات لحنة المراجعة في حدود أربعة اجتماعات على الأقل في السنة، على أن تخصص هذه الاجتماعات لدراسة المواضيع الموالية:[3]

- اجتماع يخصص لتخطيط أعمال اللجنة، ودراسة خطة المراجعة الداخلية وخطة المراجعة السنوية، ويكون بعد الانعقاد السنوي للجمعية العمومية للمساهمين.
- اجتماع يخصص لمناقشة نتائج أعمال المراجع الخارجي والقوائم المالية السنوية ويكون قبل انعقاد مجلس الإدارة المخصص للموافقة على التقرير السنوي.
- اجتماع خلال السنة أو في نهايتها لفحص مشاكل التقرير المالي، ومتابعة تنفيذ ملاحظات المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.
- اجتماع يخصص للإعداد للاجتماع السنوي للجمعية العمومية للمساهمين.

---

[1] صالح ميلود خلاط وعبد الحكيم محمد مصلي، **دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية**، المجلة الجامعة، العدد: 16، المجلد: 1، ليبيا، 2016، ص: 159.

[2] عبد الله علي المنيف وعبد الرحمن إبراهيم الحميد، **مرجع سابق**، 1998، ص: 47.

[3] مفتاح بختة، **مرجع سابق**، 2021، ص 14.

المبحث الثاني: المعلومات المحاسبية والمالية القوائم المالية و تقارير المراجع الخارجي بالجزائر

المحاسبة المالية هي العملية التي تقوم بإعداد القوائم المالية الخاصة بالشركة، حيث تعد القوائم المالية حلقة وصل بين الإدارة ومختلف الأطراف الأخرى المهتمة بالشركة، فمن خلاله يمكن تحديد العناصر الرئيسية المؤثرة بالمركز المالي للشركة.

من خلال هذا المبحث، سيتم الوقوف عند دراسة ماهية المعلومات المالية كمدخل، وكذا أساسيات حول القوائم المالية، بالإضافة إلى محددات التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها.

فقد تم تقسيم هذا المبحث لى ثلاث مطالب:

- المطلب الأول: جودة المعلومات المحاسبية والمالية
- المطلب الثاني: القوائم المالية و تقارير المراجع الخارجي بالجزائر
- المطلب الثالث: تقارير المراجعة الخارجية بالجزائر

المطلب الأول: جودة المعلومات المحاسبية والمالية

الفرع الأول: تعريف جودة المعلومات المحاسبية المالية

تعددت وتباينت التعريفات التي أوردها العديد من الكتاب والمهتمين بموضوع جودة المعلومات المحاسبية المالية لأنها تعتبر من المفاهيم الحديثة في مجال الفكر المحاسبي المالي وتمت الإشارة إليها في العديد من البحوث في مجال المحاسبة نذكر منها :

هي ناتج نظام المعلومات المحاسبي المالي الذي يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلها ومعالجتها وإخراجها في شكل قوائم مالية ، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة لاستخدامها في إدارة مشاريعها ، كما تتوقف فعالية الإدارة على مدى توفير هذه المعلومات المحاسبية المالية اللازمة للتخطيط والتوجيه والرقابة.[1]

[1] عبد المالك عمر زيد، **المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي**، الجزء الأولى إطار التاريخي للمحاسبة، ط 1 ، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2002، ص 01.

" المعلومات المحاسبية المالية هي تلك المعلومة ذات المصادر المختلفة، والتي تشكل المادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلا وتفسيرا و شرحا و وصفا، لمعالجتها وإخراجها في شكل معلومات تمثل معطيات تفيد في اتخاذ القرار [1].

عرفت جودة المعلومات المحاسبية المالية بأنها تلك البيانات والمعلومات الملائمة والتي تناسب حاجة المستخدم النهائي لها ، وبذلك فإن البيانات والمعلومات عالية الجودة هي التي تناسب حاجة المستخدمين لها والتي يتم إعدادها بهدف الوصول إلى معلومات موائمة في ضوء مجموعة من المعايير المرجعية[2].

جودة المعلومات المحاسبية المالية تعني ما تتمتع به المعلومات المحاسبية المالية من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ، وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية ، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها[3] .

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

أهم هذه الخصائص التي حددها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي هي:

1. خاصية الملائمة: تعني وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة أي بمعنى قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه القرار.

يمكن أن نستنتج بأن مفهوم أو خاصية الملائمة تتكون من الخصائص الثانوية أو الفرعية التالية :

---

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالية، المطابع المركزة**، عمان، الأردن، 2003، ص 153.

[2] أحمد مؤيد عطية لحيالي، **جودة نظم المعلومات المصرفية ودورها في إدارة الأزمات ، دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية**، الموصل : جامعة الموصل ، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 33، العدد 104، 2011، ص 137.

[3] أحمد مؤيد عطية لحيالي، **مرجع سابق**، 2011، ص 14.

1.1 التوقيت المناسب:

حتى تكون المعلومة ملائمة يجب أن تتوفر في الوقت المناسب ، حيث أن تأخر وقت توفر المعلومة عن وقت الحاجة إليها يجعلها معلومة عادية (بدون منفعة)، وتكمن علاقة الترابط بين اتخاذ القرار وتوقيت الحصول على المعلومة في أن عملية اتخاذ القرار تكون محددة بمدة زمنية و توفر المعلومة خلال تلك الفترة تأثر على وجهة متخذي القرار في اتخاذ القرار . وإعداد و نشر القوائم المالية يكون في فترات متباينة التأخير، مما يؤثر على مدى ملائمة المعلومة المحتواة فيها ، من هنا ظهر المعيار المحاسبي الذي ينص على ضرورة إعلان تقارير مرحلية ، كما أن نشر المعلومات بأكثر سرعة لا يكون على حساب إهمال دقتها ودرجة عدم التأكد منها[1].

إذ أنه كلما زادت سرعة توصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها كلما كان الإحتمال كبيرة في التأثير على قراراتهم المتنوعة . وكلما زاد التأخير في توصيل المعلومات كلما كانت الثقة أكبر بأن المعلومات لا تعتبر ملائمة أو صحيحة[2].

2.1 خاصية التنبؤ:

عبارة عن توفر إمكانية التنبؤ بالنتائج المستقبلية وذلك بالاعتماد على المعلومات المعبرة عن الماضي ، أي وجود علاقة بين المعلومات الماضية والتنبؤ بالمستقبل ، إن عملية التنبؤ بالمستقبل لا تكون إلا على أساس معلومات من الماضي ، أما عن علاقة قدرة التنبؤ بالقرار فتتجسد في تقليل درجة عدم اليقين من خلال وضع توقعات للنتائج المستقبلية .[3]

---

[1] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006 ، ص 197 .

[2] ناصر نور الدين عبد اللطيف، **نظم المعلومات المحاسبية ومعالجة البيانات والبرامج الجاهزة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 14.

[3] عمر لشهب، **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري - دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة**- ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014، ص 50.

3.1 القدرة على تقييم الارتدادية للتنبؤ (التغذية العكسية او إعادة التقييم):

ويقصد بذلك احتواء المعلومات على خاصية تمكن مستخدمها من التقييم الارتدادي أو التغذية العكسية أو المرتدة من خلال المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات والتي تساهم في تحسين وتطوير نوعية مخرجات، معلومات النظام وقدرته على التكيف في الظروف البيئية المتغيرة باستمرار.[1]

2. خاصية الموثوقية :

تعتبر المعلومة ذات موثوقية حسب " FASB أنها خاصية المعلومات في التأكيد بأن تلك المعلومات خالية من الأخطاء ، والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله " [2]

تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها . ولكي يمكن الاعتماد على المعلومات والوثوق بها يلزم أيضا توافر ثلاث خصائص فرعية هي :

(الصدق في التمثيل) (إمكانية التثبت من المعلومات) ، (حيادية المعلومات)[3].

1.2 الصدق في التعبير : أي وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات المحاسبية والأحداث المراد عرضها في القوائم، أي أن تكون المعلومة معبرة بصدق عن المضمون الذي تهدف إليه والتحيز يحد من الصدق في التعبير وينقسم إلى:[4]

- تحيز في عملية القياس (مثل استعمال التكلفة التاريخية) ،
- التحيز من القائم بعملية القياس .

---

[1] ناصر نور الدين عبد اللطيف، **نظم المعلومات المحاسبية ومعالجة البيانات والبرامج الجاهزة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 45.

[2] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 205.

[3] شيرين مأمون سيد احمد محمد، **أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 07 ، العدد 01- جوان 2020، ص 264.

[4] ناصر محمد علي المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**، مذكرة ماجستير، في علوم التسيير ، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص 54.

2.2 الحياد : بمعنى عدم التحيز (أي عدم وضع المعلومات بشكل تفضيلي بين الأطراف) ، ولا تكون المعلومات لصالح مس على حساب أخر ، يعتبر تعارض المصالح بين مختلف المصلحة في المؤسسة السبب الرئيسي في قلة درجة الحياد .[1]

3.2 إمكانية التحقق: هو أن تكون درجة التطابق والاتفاق عالية في نتائج القياس بين المكلفين المختلفين بعملية القياس وباستخدام نفس الوسائل وطرق القياس ، وهناك مفاهيم أخرى لقابلية التحقيق وهي وجود إثباتات يرجع لها في حالة التأكد من المعلومات والأرقام الواردة في التقرير المالي .[2]

3. خاصية قابلية المقارنة : إن توفر المعلومات على هذه الخاصية يجعلها أكثر أهمية وتميز ، حيث تسمح تفضيل بين حالتين ماليتين من خلال المقارنة بينهما ، وهي نوعان[3] :

- مقارنة معلومات لعدة سنوات لنفس المؤسسة ، إذ لابد من وضع نتائج لعدة سنوات على القوائم المالية ، وتهدف هذه العملية لمعرفة مدى تطور أو تراجع الوضعية المالية للمؤسسة .
- مقارنة بعض المعلومات المالية (الكمية والوصفية) لعدة مؤسسات تتوفر على خصائص متجانسة مثل : (نفس النشاط أو نفس القطاع والحجم ورقم الأعمال والإقليم..الخ) .

4. خاصية الثبات : هذه الخاصية تكمن في التماثل والاستمرار في استخدام وسائل وأساليب وطرق المحاسبية للقياس في المؤسسة ، مثل طرق الاهتلاك أو تقييم المخزونات ... الخ .

5. الخصائص الأخرى: بالإضافة إلى الخصائص الأساسية والثانوية هناك بعض الخصائص من المهم توفرها وهي :

1.5 الشمولية: تكمن في درجة الإلمام بالحدث المراد عرضه من خلال توفر التفاصيل اللازمة و عدم إهمال التسجيل للبيانات الأساسية [4].

---

[1] عمر لشهب، **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري - دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة**- ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014، ص 52.

[2] عمر لشهب، **مرجع سابق**، 2014، ص 52.

[3] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية** ، ط 1 ، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006، ص 20.

[4] مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية حالة الجزائر** ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة الجزائر، 2004، ص 49.

2.5 الدقة: أي أن تكون المعلومة خالية من الأخطاء، أي (محددة وصادقة وغير غامضة)، بحيث تمثل الوضع بصورة حقيقية وتكون الأخطاء نتيجة لـ [1] :

- عملية القياس غير الدقيقة للبيانات أو استخدام طريقة غير دقيقة في جمعها؛
- الفشل في استخدام طريقة سليمة للأعداد ومعالجة البيانات لتكون في شكل معلومات؛
- فقدان أجزاء من البيانات أو ترك بعضها دون تشغيل أو خطأ في التسجيل.
- استخدام ملف خاطئ لحفظ المعلومات أو التحريف في البيانات .

كما أن هناك عدة طرق للتقليل من الأخطاء وهي :

- ضبط مسار إنتاج المعلومات بإجراءات رقابة داخلية فعالة؛
- المراجعة الداخلية والخارجية للمعلومات؛
- إضافة درجة محددة من الثقة حول صحة المعلومات (أراء محافظي الحسابات على المعلومات)؛
- وضع قواعد خاصة بعملية القياس؛
- التجميع وإعداد البيانات.

أ- الموضوعية[2] :

وهي عبارة عن نقل للبيانات دون تحيز شخصي وبدون تحريف للحقائق ، تعتبر خاصية نسبية التطبيق ، حيث أن توفرها على درجة عالية أفضل ، ويمكن التميز بين ثلاثة أنواع للمعلومات حسب درجة الموضوعية

- **موضوعية بطريقة مقنعة:** هي تلك المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛
- **موضوعية مشكوك فيها:** هي ت تلك المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها مع الحيطة والحذر؛
- **غير موضوعية تماما:** هي تلك المعلومات التي لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

وتكمن أهمية ضمان الموضوعية في المعلومات بإهمال الجانب الذاتي في نقل المعلومة .

ب- النفعية :

---

[1] مسلم علي عبد الهادي، **نظم المعلومات الإدارية**، مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، ط1، الإسكندرية، مصر، 1994، ص 48.

[2] مسلم علي عبد الهادي، **مرجع السابق**، 1994، ص 49 .

تقاس بدرجة الفائدة من وراء استخدام المعلومة ، وترتكز أساسا هذه الخاصية على عنصرين هما : صحتها وسهولة استخدامها وهناك ثلاثة أشكال للمنفعة .

- **منفعة شكلية** : هي أن تكون درجة تجانس شكل المعلومة مع مرا دل احتياجات متخذ القرار
- **منفعة زمنية :** هي أن تكون متوفرة وقت الحاجة إلى استخدامها أي غير متأخرة
- منفعة مكانية : سهولة الحصول عليها (تكلفتها ، وقيمتها) ، و درجة الصحة والثقة فيها .

6. القابلية للفهم :

تعتبر من أصعب الخصائص من ناحية التجسيد، حيث تعاني من إشكاليات عديدة أبرزها عدم التجانس مستوى الفهم ما يضطر المؤسسة إلى الانحياز، لكن هناك بعض المؤشرات التي تسمح بقياس مستوى القابلية للفهم وهي:[1]

- **درجة الوضوح والبساطة:** و هي أن تعرض المعلومات ببساطة ووضوح دون تعقيد في الأسلوب أو اللغة مثلا لغة مفهومة على العموم وليست متخصصة ولا بدرجة عالية من الغموض.

- **مستوى الفهم والإدراك لدى مستخدمي المعلومات:** إن تباين مستوى الفهم بالنسبة للمتلقين يجعل من الضروري عرض المعلومات بقدر عالي من الإنصاف مع بساطة الطرح لتسهيل الفهم .

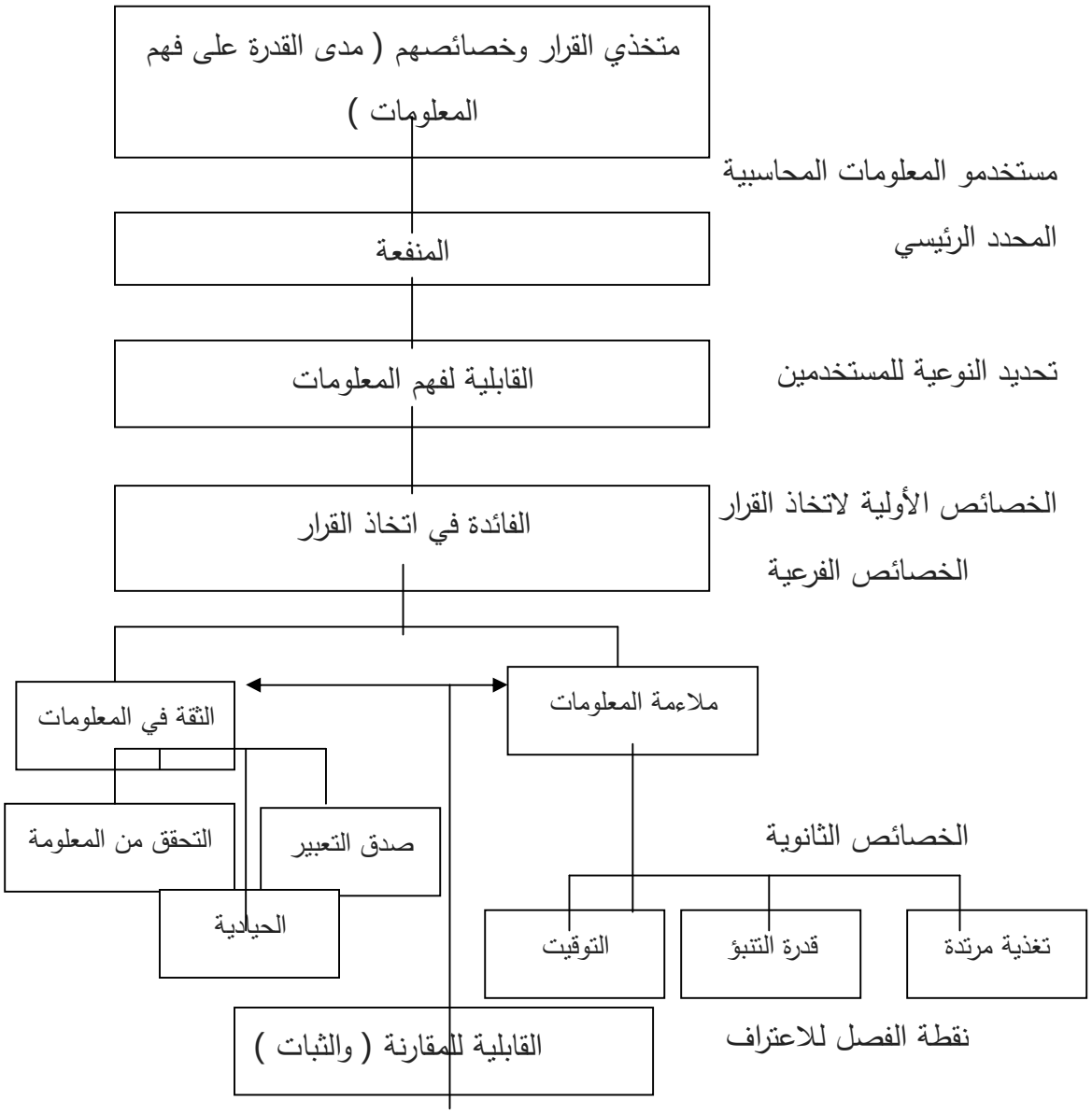
فالقابلية للفهم هي أساس القاعدة التي يجب أن تحكم العلاقة مابين المستثمر والمعلومة، لأنه يمكن أن تكون معلومة ما تتوفر فيها شروط الملائمة والموثوقية وإمكانية الاعتماد عليها، لكن عدم فهمها من طرف المستخدم يجعلها في حكم المعلومة الغير المتاحة إن مفهوم المعلومات المحاسبية والإفصاح المحاسبي قد تطور بتطور الفكر المحاسبي نفسه، وتعتمد مهنة المحاسبة على نوعين مختلفين من متخذي القرارات أو مستخدمي المعلومات المحاسبية وهما : المستثمر العادي، والمستثمر الحصيف أو الحذر[2]

---

[1] ناصر محمد على المجهلي ، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات** ، مذكرة ماجستير، في علوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009 ، ص 59 .

[2] مختار مسامح، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي ، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية** ، أطروحة دكتوراه ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة، الجزائر، 2011 ، ص 73 .

الشكل رقم (1.3) : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر : رضوان حلوة حنان ، **<u>النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير</u>**، دار وائل للنشر، عمان، 2006 ص 193 .

الفرع الثالث: أهداف جودة المعلومات المحاسبية المالية

تهدف جودة المعلومات المحاسبية المالية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في المؤسسة من أهمها:

1. إتخاذ قرارات مرتبطة بإستخدام مجموعة من الموارد للمؤسسة

2. توفير معلومات تفيد الإدارة في عملية إتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة وتوفير هذه المعلومات إلى جهات داخل المؤسسة وإلى أطراف خارجية

3. توفير معلومات مفيدة لمن يتخذون القرارات الإستنمانة التي يمكن أن يستفاد منها المستثمرون والدئنون[1].

4. تهدف جودة المعلومات المحاسبية لمعرفة التدفقات النقدية الداخلية والخارجية والمالية المرتبطة على الأنشطة المختلفة للمؤسسة ومدى قدرتها على التسديد ومساعدتها في عملية إتخاذ قرارات سليمة

5. توفير جودة المعلومات المحاسبية ببيانات مالية كافية من حيث النوعية والكمية وتكون ذات أهمية وتستفيد منها الوحدات الإقتصادية بكافة أقسامها [2].

6. شمول نظم المعلومات المحاسبية على معلومات الرقابة بأنوعها منها الرقابة التنظيمية ورقابة المعايير

.7 توفير جودة المعلومات بيانات معلومات تستفيد منها جهات خارجية تتسم بالدقة والتوقيت المناسب .

8. قرارات تخصيص الموارد والخاصة بربحية المنتجات وغيرها . تساعد جودة المعلومات على تقويم أساليب الرقابة[1].

---

[1] الكبيسي عبدالستار وأخرون، **المحاسبة المالية** ، الجزء الأول ، عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع، 1999، ص 1.

[2] قاسم محمد عبد الله البعاج ، **اثر اساليب المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية** ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، الخرطوم : جامعة النيل ، كلية الدراسات العيا، 2018، ص 65.

الفرع الرابع: قياس وأبعاد جودة المعلومات المحاسبية المالية

1. أبعاد مهمة لتحقيق الجودة في المعلومة المحاسبية المالية:

يعتبر احترام أبعاد معينة في معالجة وإعداد المعلومات المالية يؤثر بالإيجاب على جودتها ، وهذه الأبعاد هي :[2]

- **التحديد :** أي أن تكون المعلومة محددة بدقة ؛
- **السرعة :** إن سرعة الإيصال للمعلومات لها دور في تكافؤ الفرص الاستخدام المعلومة ؛
- **شمولية المعلومة :** يجب أن تكون المعلومة مترابطة فيما بينها وشاملة في وصف الأحداث المعبرة عنها ؛
- **الملائمة :** إن ملائمة المعلومة هي المقياس الأساسي لجودة المعلومات ؛
- **التوافق في التصوير أو التمثيل :** يجب أن يتطابق شكل المعلومة مع وصفها للحدث؛
- **التأكد :** يجب أن تكون المعلومة المعدة من أطراف مختلفة تؤدي إلى نتيجة واحدة.

2. قياس جودة المعلومات المحاسبية المالية: يعتبر قياس جودة المعلومات يبقى نسبي ، لكن أن تكون المعلومة بجودة عالية أفضل من لا جودة ، وهذه بعض المعايير للقياس الجودة وهي:[3]

أ- المنفعة: هي استخدام المعلومة من أجل منفعة معينة، وتكمن جودة المنفعة في كمية المعلومات وسهولة الحصول عليها كما يمكن التمييز بين عدة أشكال للمنفعة:

- منفعة شكلية: تجانس الشكل مع احتياجات المستخدم؛
- منفعة زمنية: الحصول عليها وقت الحاجة لاستخدامها؛
- منفعة مكانية: سهولة الحصول عليها؛

---

[1] مصطفى نجم البشاري، **المحاسبة المالية** ، الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة، 2006 ، ص 16.

[2] عائشة طالبي، **تقييم المالي للمؤسسة في ظل عدم التماثل ألمعلومتي** ، رسالة ماجستير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف، الجزائر، 2005 ، ص 72.

[3] عمر لشهب، **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري** - دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة- ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014، ص ص 57-58.

- منفعة التقييم (تصحيحية): أهميتها في تقييم القرارات المتخذة .

ب- الدقة : إن المعلومات الدقيقة تكون مهمة في التقييم الدقيق للأحداث سواء في المستقبل أو الحاضر أو الماضي .

ج " التنبؤ: كلما كانت المعلومة مساعدة على التنبؤ كلما كانت أكثر جودة ، لأن من بين أهم أهداف المعلومة استخدام معلومات حقيقية عن الماضي في التنبؤ بمعلومات متوقعة عن المستقبل .

ح – الفعالية : هي العلاقة بين الأهداف والنتائج ، أي مدى تحقيق المعلومة للأهداف المسطرة لأجلها وذلك بمقارنتها مع نتائج استخدامها .

خ - الكفاءة : هي العلاقة بين الاستخدام والنتائج ، أي أن تكون المعلومة بأقل التكاليف وبأكثر منفعة من وراءها .

المطلب الثاني: القوائم المالية و تقارير المراجع الخارجي بالجزائر

الفرع الأول : القوائم المالية

1. طبيعة القوائم و التقارير المالية

يتم توجيه أهداف التقارير المالية نحو المصلحة العامة لتخدم العديد من المستخدمين وتمكنهم من تحديد مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية، وتمدهم بمعلومات عن المكاسب ومكوناتها وكذلك عن الوضع المالي وأداء المؤسسة.

حيث أن التقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط، بل تمثل هذه الأخيرة الجزء المحوري للتقرير المالي[1]، إذ تعتبر القوائم المالية من الطرق الأساسية التي تمد الأطراف الخارجية بالمعلومات الأساسية ولا تتضمن التقارير المالية جزء القوائم المالية فقط والمتمثلة حسب معايير المحاسبة الدولية في:

[1] طارق حمادة، **تحليل القوائم المالية لأعراض الاستثمار و منح الائتمان**، الدار الجامعية، الإبراهيمية، 2006، ص 35.

- **الميزانية؛**

- **جدول حساب النتيجة؛**

- **قائمة التغير في الأموال الخاصة؛**

- **جدول تدفقات الخزينة؛**

- **الملحق.**

أما بالنسبة للمعلومات الواجب توصيلها إلى المستخدمين عن طريق التقارير المالية على غرار القوائم المالية فهي تتخذ أشكال مختلفة وتتعلق بموضوعات عديدة. فقد تكون معلومات مالية ومعلومات غير مالية ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة إضافة إلى التنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة و وصف للخطط والتوقعات، وكذلك التأثير البيئي والاجتماعي لمشاريع المؤسسة في نطاق المحيط الذي تنشط فيه.

2. أهداف القوائم المالية

إن الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها تنشأ أساسا من احتياجات الجهات الخارجية التي تقوم باستخدام تلك القوائم، والذين تنقصهم سلطة فرض المعلومات التي يحتاجونها على المؤسسات، وانطلاقا من تحديد قطاعات المستفيدين وحاجياتهم المشتركة فإنه يمكن تحديد أهم أهداف القوائم المالية، وهذا ما تعرض له الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*) في الفقرة *12*، على أن الهدف من القوائم المالية هو توفير المعلومات عن الوضع المالي والأداء والتغيرات في الحالة المالية للمؤسسة التي تعتبر مفيدة لطائفة واسعة من المستخدمين لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية،[1] وبالأخص المستثمرين باعتبارهم الموردين الأساسيين لرأس المال المخاطر للمؤسسة، وبالتالي فإن تلبية احتياجاتهم من المعلومات تلبي وتحقق رضا مستخدمين آخرين وذلك لتحقيقها الأهداف التالية:[2]

---

[1] Bouassida, S, , Mourad,lakhdhar ,M, séminaire sur le therme , **les normes IAS/IFRS en entrepr**ise : vip group, février 2005, , p : 11.

[2] Ayed, Amor , **les états financiers**, Tunis, C.L.E, 2001, p 19.

- توفير المعلومات النافعة لتقدير احتمال تحقق تدفقات الخزينة وكذلك أهمية هذا التدفق وفترات حدوثه الممكنة؛
- عرض الوضعية المالية للمؤسسة وخصوصا الموارد الاقتصادية، وكذلك الالتزامات وأثار العمليات والأحداث القابلة لتغيير الموارد والالتزامات، وتعكس أدائها؛
- تبين طرق المؤسسة في تحقيق وإنفاق السيولة باتجاه أنشطة الاستغلال وتمويل الاستثمارات واتجاه عوامل أخرى التي من شأنها أن تؤثر على السيولة و قدرة المؤسسة على الوفاء؛
- تقديم معلومات عن درجة وطرق تحقيق الأهداف المحددة من طرف المسيرين.

ومنه فإن المعلومات حول الوضعية المالية توفر أساسا من طرف الميزانية،أما المعلومات حول الأداء فتوفر من طرف قائمة حساب النتيجة، وفيما يخص المعلومات حول تدفقات الخزينة فهي توفر من قبل قائمة تدفقات الخزينة، إضافة إلى معلومات أخرى تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، هذه المعلومات تشمل:[1]

- الأهداف المالية لأنشطة المؤسسة؛
- الأنشطة المتعلقة بتسيير الموارد البشرية؛
- أثر أنشطة المؤسسة على محيطها البيئي وكذلك على التزامها بضمان حماية المحيط؛
- التكنولوجيا المستعملة ودرجة اعتماد التجديدات التكنولوجية في ميادين الإنتاج والتسيير.

وفي هذا الصدد فإن كثر ة المعلومات قد لا يضر دائما بنوعيتها، لكن غياب عرضها يضر بوضوح ونوعية المعلومات وكذلك عملية قراءتها من طرف المستعملين.[2]

3. إطار إعداد وعرض المعلومات المالية

ومن أجل المضي قدما في توفيق الممارسات المحاسبية دعا مجلس معايير المحاسبة الدولية للتركيز على القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة، من أجل توفير المعلومات المفيدة في صنع القرار الاقتصادي، وتحقيقا لهذه الغاية تمت المصادقة على إطار إعداد وعرض القوائم المالية المعروف بالإطار المفاهيمي، الذي نشر في الأول من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (*IASC*) في

[1] Ayed, Amor .op.cit, P 20.
[2] Faure. A. **La comptabilité c'est simple**, Paris : Chiron, 2006, p 369

أفريل *1989*، والذي اعتمد بعدها من قبل مجلس (*IASB*) الجديد في *2001* و هو يتضمن المبادئ المحاسبية الأساسية في معالجة القضايا التالي:[1]

- يبين إلى من توجه القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة وتحديد أغراضها، والخصائص التي تتمتع بها؛
- يعطي قائمة المبادئ المحاسبية المحترمة ويحدد قواعد الممارسات المحاسبية؛
- إعطاء تعاريف لعناصر القوائم المالية ويحدد قواعد تقييمها.

يمكن تلخيص عناصر الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية في الشكل التالي.

الجدول رقم: (2.3) المبادئ المعتمدة من قبل *IASC* في إطاره المفاهيمي

الفروض الأساسية (القاعدية)			
محاسبة الالتزام (أساس الاستحقاق)			
الاستمرارية			
الخصائص النوعية للمعلومات	**المحددات التي تؤثر على هذه الخصائص**	**شروط تحقق هذه الخصائص**	**القيود على تحقق هذه الخصائص**
القابلية للفهم			
الملائمة	. طبيعة المعلومات . الأهمية النسبية		-التوقيت الملائم -الموازنة بين الخصائص النوعية -المواءمة بين
الموثوقية		-الصورة الصادقة -تغليب المحتوى (الجوهر)على لشكل	

[1] Maillet.B, le manh,A , **normes comptable international IAS/IFRS** , Alger, berti, 2007, p 21.

		- الحيادية - الحذر - الشمولية	التكلفة و العائد
قابلية المقارنة			

المصدر:

Grégoriy, H. **lire les états financiers en IFRS édition,** Paris, organisation, 2004, p 30.

4. أسس القياس في القوائم المالية:

ويحدد الإطار المفاهيمي كذلك أسس القياس التالية:[1]

- **التكلفة التاريخية:** حيث تسجل الأصول بقيمة النقدية أو النقدية المعادلة التي دفعت وذلك في تاريخ شرائها، أو استعمال مفهوم القيمة العادلة في القياس في بعض الحالات و لبعض الأصول والتي سيتم توضيحها فيما بعد.

- **التكلفة الجارية**: تسجل الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة، التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل للأصل الحالي، وتظهر الخصوم بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حاليا.

- **القيمة القابلة للتحصيل**: تظهر الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها حاليا من بيع أصل خلال عملية تصفية المؤسسة، وتظهر الخصوم بالقيم المستحقة الأداء و تمثل المبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالمطلوبات تبعا لمجريات العمل العادية.

- **القيمة الحالية**: تظهر الأصول بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية، وتظهر الخصوم بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة للوفاء بالتزامات تبعا لمجريات العمل العادية.

[1] Anne le manh, A, Maillet, C : **Normes comptables internationales IAS-IFRS**, 5e édition, Foucher, 2007, p 12.

كما يحدد الإطار المفاهيمي كذلك مفهوم القيمة العادلة (la notion de juste valeur) ويعرفها على أنها المبلغ الذي يمكن من خلاله مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مستقلة، وعلى معرفة وبينة بالحقائق المحيطة بالصفقة وفي ظل آليات السوق،[1] أي أنها تعبر عن المبلغ الذي من أجله يستطيع أن يستبدل أصل أو يسدد دين بين أطراف على معرفة أو موافقة في إطار معاملة مبرمة في ظروف عادية ، والقيمة العادلة في حقل أو مجال تطبيقها تستعمل في عدة أنواع من الأصول والخصوم مثل الأدوات المالية(*IAS 32 – IAS 39*)، نظام التعاقد(*IAS 19*)، الأصول البيولوجية(*IAS 41*). عقود حصص المدفوعات *les contrats de stock-options* (*IFRS 02*)، إضافة إلى حالات أخرى. وتكون اختيارية في حالات أخرى مثل الأصول المادية *IAS 16*. العقارات الاستثمارية *IAS 40*.

5. تصنيف مستعملو القوائم المالية

في الإطار المفاهيمي لمجلس *IASB* يعرض المستعملون المقصودين واحتياجاتهم من المعلومات، ومستعملي القوائم المالية وفق الترتيب التالي: المستثمرون الحاليون والمحتملون، الموظفون، المقرضون، الموردون، والدائنون الآخرون، والدولة والمنظمات العامة والجمهور.[2]

إذ أن هؤلاء المستخدمين لهم احتياجات مختلفة، ذلك أن المستثمرين يهتمون بمخاطر الاستثمار والمردودية المرتقبة، فالمعلومات المفصح بها في القوائم المالية توجه المستثمرين المساهمين في تحديد ما إن كانت المؤسسة قادرة على توزيع وتسديد الربحية، أما الموظفين فإنهم يسعون إلى معرفة معلومات عن التوازن المالي وعن مردودية مؤسستهم، وقلقهم اتجاه معرفة ما إذا كان أرباب العمل قادرين على الاستمرار في دفع أجورهم، أما المقرضين وخصوصا البنوك تحتاج إلى معلومات تبين لها ما إذا كانت المؤسسة قادرة على سداد التزاماتها اتجاههم، والموردين والدائنين الآخرين فيسعون للحصول على المعلومات التي تساعدهم على تحديد ما إذا كانت ديونهم سيتم الوفاء بها من طرف المؤسسة، أما الزبائن فهم مهتمين بالمعلومات حول بقاء المؤسسة للتأكد من توفر عقود

[1] Jean- François et Bernard, colasse, **juste valeur**, Paris, economica, 2001, p 05.

[2] Grégoriy, H. Grégory, **lire les états financiers en IFRS édition**, Paris, organisation, 2004, p 28.

الضمانات وخدمات ما بعد البيع. وتسعى الدولة والمنضمات العامة للبحث عن معلومات حول نشاطات المؤسسة التي تحتاجها لأجل صياغة السياسة الجبائية وأيضا لأجل تقنين هذه الأنشطة، وفي الأخير فإن الجمهور كذلك يسعى للحصول على معلومات حول نجاح وازدهار المؤسسة، لأنها قد تساهم بطريقة فعالة في تطوير الاقتصاد المحلي بتشغيل عمال أو التعاقد مع موردين جدد.

نشير هنا وجود تباين في تصنيف المستعملين للقوائم المالية وكذلك ترتيب احتياجاتهم بين مختلف الهيئات التي تسعى للتوحيد على المستوى الدولي، مثل مجلس معايير المالية الأمريكي (FASB) الذي أولى اهتماما للاستعمال الخارجي للمعلومات وخاصة المستثمرين والمقرضين، على حساب العناية بباقي الفئات الأخرى التي لها فائدة من الإطلاع على هذه المعلومات، وعلى غرار ذلك نجد المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي (CNC) فإنه يهتم باحتياجات تسيير المؤسسة وباقي الفئات دون المستثمرين لعدم أهمية دور السوق المالي في تعبئة الموارد المالية مقارنة مع الولايات المتحدة الأمريكية.

المطلب الثالث: تقارير المراجعة الخارجية بالجزائر

الفرع الأول: تعريف تقارير المراجعة الخارجية

حتى نتمكن من الفهم الجيد للمقصود بتقارير المراجعة الخارجية، لابد من أن نفرق بين ثلاث مصطلحات أساسية وهي :الشهادة، التقرير والرأي.

لقد ظلت الشهادة مستعملة للدلالة على تقرير المراجع إلى أن بدأ التحول إلى لفظ تقرير كما هو شائع لدرجة كبيرة في أنحاء العالم .أما سبب التحول هذا فيرجع إلى أن الشهادة تعتبر إعلانا كتابيا عن حقيقة واقعية، فلا تمنح إذن إلا أذا وصل مانحها منزلة اليقين .لذلك فإن لفظ تقرير أقرب

لوصف ما يعطيه المراجع لأنه عاجز عن إعطاء شهادة حيث أن البيانات المحتواة في القوائم المالية عبارة عن أشياء تقريبية بسبب وجود عنصر التقدير فيها .أما كلمة رأي فليست بديلا عن لفظ " تقرير "أو " شهادة "بل جزء منهما، حيث أن التقرير أو الشهادة يحتوي بنودا أخرى علاوة على رأي المراجع حول البيانات وعدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي[1].

[1] حكيمة مناعي، **مرجع سابق**،2009، ص 55.

تقرير المراجع الخارجي هو خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات ومن خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع.[1]

الفرع الثاني: خصائص تقارير المراجعة الخارجية

تتصف تقارير المراجعة الخارجية بجملة من الخصائص نلخصها في ما يلي:[2]

1. يعتبر تقرير مراجع الحسابات وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة؛
2. من الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكنا؛
3. يجب أن يكون التقرير منظما ومعروضا بطريقة سليمة، وينطوي على الخصائص الهامة والمعبرة والمفيدة؛
4. لا ينبغي أن يشمل التقرير على أي ملاحظات غامضة، إنما يجب أن تحكون العبارات مختصرة وشاملة؛
5. ومن الطبيعي أن تكون جميع العبارات الواردة في تقرير المراجع حقيقية ومدعمة بأوراق المراجعة التي يحتفظ بها، ومعروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود.

الفرع الثالث: أنواع تقارير المراجعة الخارجية

من خلال ما سبق يعد تقرير المراجعة الخطوة الأخيرة في عملية المراجعة ككل والمنتج الأساسي لعمليات التصديق، حيث أنه يعمل على إخبار المستخدمين له بما قام به المراجع والنتائج التي توصل إليها، وللتقرير أنواع مختلفة هي كالتالي:

أولا : تقرير المراجعة النظيف

يعد تقرير المراجعة النظيف الشكل الأكثر انتشارا للتقارير حيث يتم استخدامه في 20%من حالات التقرير بالمراجعة ويتم استخدام هذا النوع من التقرير إذا توفرت الشروط التالية:

---

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 161.

[2] حكيمة مناعي، **مرجع سابق**، 2009، ص ص 57-58.

- تضمين كافة القوائم (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، الملاحق)بالقوائم المالية؛
- إ تباع المعايير المراجعة الثلاث بكافة جوانب عملية المراجعة؛

المبحث الثالث: علاقة لجان المراجعة بمختلف مجالات المراجعة والرقابة والحوكمة

المطلب الأول: العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية[1]

1. إن العلاقة بين لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية تعزز من مكانة واستقلالية الأخيرة وقدرتها على المساهمة في نجاح الشركة؛
2. إن المراجعين الداخليين يساعدون كل من الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة ولجان المراجعة عن طريق فحص وتقييم والتقرير عن كفاية وفعالية عمليات مخاطر الإدارة وعن طريق التوصية بالتحسينات حيثما يكون ذلك ضروريا؛
3. إن لجنة المراجعة لديها مسئولية للتأكد من أن آليات المساءلة المحاسبية للشركة تتمثل في وجود علاقة محل تفعيل وتشغيل على نحو ملائم؛
4. إن العلاقة بين المراجع الداخلي ولجنة المراجعة يجب ان تتضمن كل من وظيفتي التقرير والتدقيق ؛
5. إن لجنة المراجعة تعتمد بدرجة مرتفعة على وظيفة المراجعة الداخلية للتغذية العكسية على تقييم المخاطر ونظم الإدارة والرقابة الداخلية؛
6. وقد تستخدم المراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة كمصدر للمعلومات عن الإخفاقات أو المخالفات بالإضافة إلى التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح والتعليمات ؛
7. إن لجنة المراجعة يجب أن تحدد إذا ما كان المراجع الداخلي يقوم بمراجعة كافة مجالات الخاطر بشكل كافي داخل التنظيم متضمنا تلك المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات ونظم الكمبيوتر وثقافة الشركة؛

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الاسكندرية، الطبعة الاولى، 2010، ص ص، 272-273.

8. إن الهيئات المهنية في المراجعة على سبيل مجمع المراجعين الداخليين . IIA قد قامت ببذل جهود جوهرية لتنشيط دور وظيفة المراجعة الداخلية وعلاقتها بالأنشطة الأخرى داخل التنظيم، وقد ارتبط مجمع المراجعين الداخليين بعديد من المجالات المتعلقة بتحسين حوكمة الشركة ولجنة المراجعة وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة؛

وكنتيجة لذلك فأن الوظائف والمسئوليات وأهداف لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية متضافرة ومترابطة. وتتأسس تلك العلاقة على عملية التغذية العكسية، أيضا يمكن أن تعرف النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بدعم وظيفة المراجعة الداخلية على الشكل الآتي:[1]

1. فحص نشاطات المراجعة الداخلية ومراجعتها؛
2. فحص خطط المراجعة الداخلية وموازناتها ووظيفتها؛
3. فحص نتائج المراجعة الداخلية؛
4. تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية؛
5. المشاركة في تعيين موظفي قسم المراجعة الداخلية وترقيتهم وتغييرهم في ضوء كفاءتهم ومؤهلاتهم؛
6. المشاركة في تحديد أتعاب موظفي قسم المراجعة الداخلية وتعويضاتهم؛
7. فحص الإجراءات المتبعة من قبل قسم المراجعة الداخلية في تقييم مخاطر التكنولوجيا ومخاطر الإستراتيجية ومخاطر الأعمال؛
8. على لجنة المراجعة أن تقرر هل من الأفضل للشركة الاستعانة بمصادر خارجية لأداء المراجعة الداخلية.

المطلب الثاني: العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الخارجية:

يتمثل الهدف الأساسي من تكوين لجان المراجعة في تأكيد وزيادة مصداقية القوائم المالية، ولذلك يجب على هذه اللجنة أن تسعى إلى تدعيم استقلالية وظيفة المراجعة عن إدارة الشركة، وتمكين مراجع الخارجي من أداء عملية مراجعة الحسابات بدون أي ضغوط قد تؤثر سلبا على مصداقية

[1] درويش محمد مسلم، **دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية**، (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد – جامعة دمشق، 2009، ص 45-47.

نتائجها، أو كفاءتها، وبالتالي التشكيك في صحة التقرير المالي للشركة[1]، ولهذا تعتبر لجنة المراجعة حلقة الوصل بين المراجع الخارجي ومجلس الإدارة، ومن أجل دعم فعالية اللجنة في القيام بمسؤولية اتجاه المراجعة الخارجية، خاصة وأن كل منهما له نفس الأهداف وأن فعالية أحدهما سوف تؤثر بشكل مباشر على فعالية الطرف الآخر.

كما يجب أن تتم مساءلة المراجع الخارجي مباشرة من قبل لجنة المراجعة ومن ثم مجلس الإدارة والمساهمين في الشركة، ويجب أن تتأكد لجنة المراجعة من أن إجراءاتها واتصالها مع المراجع الخارجي متوافق مع مساءلة هذا الأخير، وأن تعمل اللجنة على إيصال المتطلبات المتوقعة للمراجع الخارجي وأن يكون هذا الأخير يفهم هذه التوقعات،[2] و على هذا الأساس يجب:[3]

1- التنسيق مع المراجع الخارجي فبما يتعلق بمراجعة مدى إعداد وتنفيذ المراقب لبرنامج العمل السنوي الخاص بالشركة ومدى ملائمته لتنفيذ المهام الموكلة إليه، ومراجعة نطاق صلاحيات مراقب الحسابات وإحاطة المجلس والجمعية العامة السنوية علما بتوصيات اللجنة يتعلق بأتعاب التعاقد مع مراقب الحسابات والشروط العامة للخدمات التي يقدمها المراقب على أساس أن لجنة المراجعة تنظر إلى مراقب الحسابات على أنه أداة هامة من أدوات الوصول إلى الحقيقة فالمراقب مسئول عن لفت انتباه أعضاء المجلس إلى الموضوعات هامة، فلجنة المراجعة هي الوسيلة المناسبة لاتصال المراقب بمجلس الإدارة.

2- مراجعة تقرير مراقب الحسابات سنويا مع إيضاحات أية علاقات بينه وبين الشركة أو إدارتها أو مساهميها أو أي من الشركات التابعة لها تفصيليا والتي يمكن أن تؤثر سلبيا على استقلالية، ومن ثم تزيد فاعليته واستقلاله.

3- المراجعة السنوية لتقرير مراقب الحسابات وتقدير وصف تفصيلي لمدى جودة الإجراءات والممارسات الرقابية للمراقب وأية قضايا تثار من خلال تقييم لجودة النظم الرقابية وأي استفسار من

---

[1] زين يونس، **أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات**، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الوادي، العدد السادس، الجزائر، 2014، ص 44-46.

[2] Audit Committee Institute (ACI),**Audit committee handbook**, KPMG, France,9 May 2007, p 114.

[3] سلامة عبد الصانع أمين علم الدين، **مرجع سبق ذكره**، 2016، ص ص 210 -212.

قبل الجهات الحكومية أو المجالس المهنية حول عمليات المراجعة التي قام بها المراجعون خلال السنوات الخمس الماضية بالإضافة الإجراءات التعامل مع هذه القضايا.

4- المراجعة المسبقة لشروط تقديم مراقب الحسابات لكافة الخدمات الأخرى بخلاف مراجعة الحسابات المقترحة من إدارة الشركة وتقييم تلك الخدمات يكون وفقا لسياسة الشركة المتعلقة بالمراقب المستقل وإحاطة المجلس برأي اللجنة في إمكانية تكليف الشركة للمراقب بأداء تلك الخدمات من عدمه.

5- التقييم السنوي لكفاءة مراقب الحسابات وأداءه ورفع تقرير لمجلس الإدارة والجمعية العامة برأي اللجنة في مدى ملائمة أداءه واستقلاله في عمله ويتضمن هذا التقرير توصية اللجنة للمراقب أو انهاء التعامل معه وترشيح مراقب بديل إذا اقتضت الحاجة، وفي حالة الرفض جميع أعضاء مجلس الإدارة بخلاف أعضاء اللجنة لتقييم اللجنة وتوصياتها يجب رفع التقرير إلى الجمعية العامة وتضمينه في جدول أعمال اجتماعها.

6- المراجعة السنوية لسياسات الشركة في اختيار مراقب الحسابات وسياستها في تطبيق التناوب مع المراقب والأطراف المعنية بالمراجعة ورفع تقرير لمجلس الإدارة بتوصيات اللجنة بشأن أي تعديل في هذه السياسات، ومناقشة مراقب الحسابات قبل رفع الحسابات السنوية لمجلس الإدارة.

7- الاطلاع على الخطة التي يضعها مراقب الحسابات والتأكد من أنها تغطى المتطلبات المهنية والقانونية لكافة جوانب الأنشطة، ودراسة تقاريره وملاحظاته.

8- المشاركة في مراجعة الأمور الموالية مع إدارة الشركة ومراقب الحسابات وأقسام المراجعة الداخلية والرقابة المالية بصفة دورية مرة واحدة على الأقل كل عام، وتتمثل هذه الأمور فيما يلي:

- القضايا والقرارات الهامة الخاصة بإعداد التقارير المالية والتي تم تحديدها والعمل بها فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية للشركة والتغيرات الهامة في مبادئ وممارسات المراجعة التي اقترحها المراقب وقسم المراجعة الداخلية والرقابة المالية بالشركة وإدارة الشركة.

أية مشاكل أو صعوبات يواجهها مراقب الحسابات أو يطرحها في اطار تنفيذ مهام المراجعة بالشركة وهذا ينطبق على آية قيود على نطاق تنفيذ هذه الأنشطة أو على الوصول إلى العاملين أو

الحصول على المعلومات وآية خلافات مع إدارة الشركة أو أعضاء قسم المراجعة الداخلية أو قسم المراقبة المالية.

المطلب الثالث: العلاقة بين لجان المراجعة والرقابة الداخلية

تمارس لجنة المراجعة دورا محوريا في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة والتي ترها مناسبة لتطوير نظام الرقابة الداخلية، من خلال الإشراف على مراقبة العمل وتتبع المشاكل من أجل إيجاد الحلول المناسبة ومعاقبة المسؤولين عن تشويه الحقائق مما يشكل دافعا لدى الجميع من أجل الامتناع عن أي عمل من شأنه إعطاء معلومات مضللة أو محرفة والتي تمس في الغالب المعلومات الواردة في القوائم المالية، فموثوقية القوائم مرتبط ارتباطا وثيقا بجودة المعلومات التي تم إنتاجها من قبل نظام المعلومات في ظل وجود نظام رقابة داخلية فعال، وفيما يلي أبرز مهام لجنة المراجعة تجاه تفعيل نظام الرقابة الداخلية:[1]

- دراسة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها والعمل على تحسينها وتطويرها باستمرار.
- دراسة التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات المراجعة الداخلية.
- تفحص أوجه القصور الجوهرية التي أشار إليها المراجع الخارجي في تصميم نظام الرقابة الداخلية.
-دراسة خطة عمل المراجع الداخلي والتأكد من أن الشركة توفر للمراجع التسهيلات الضرورية كلها للقيام بعمله.
- دراسة إجراءات الرقابة الداخلية و تقييمها والاطلاع على تقييم المراجع الخارجي وعمل المراجع الداخلي.

[1] محمد عبد الله المومني، **تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات: دراسة ميدانية**، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد: 1، 2010، ص ص 256-257.

- دراسة التوصيات مجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات المراجع الداخلية وعمل المراجع الداخلي.
- تقييم فعالية المراجعة الداخلية.
- التنسيق بين عمل المراجعيين الداخليين والخارجيين.

المطلب الرابع: العلاقة بين لجان المراجعة والحوكمة

تعد لجنة المراجعة أداة فعالة من أدوات حوكمة الشركات من خلال دورها في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تقدمها هذه الشركات، ويظهر ذلك بإعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي، حيث تعتمد فعالية هذه اللجنة على تعزيز مكانة وظيفة التدقيق الداخلي من خلال توفير بيئة مستقلة في الشركة، وكذا دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ الحوكمة. حيث تنص على ضرورة تشكيل مجلس الإدارة للجنة متعددة تتولى دعمه للقيام بدوره الإشرافي والرقابي، وضرورة الإفصاح عن تشكيلها من حيث تكوينها، وإجراءات ممارستها لوظائفها بشكل واضح تمارس لجنة المراجعة العديد من الأنشطة والمهام التي من شأنها أن تنعكس إيجابا على حوكمة الشركة من خلال:[1]

العلاقة مع مجلس الإدارة

تمثل لجنة المراجعة أحد اللجان التابعة لمجلس الإدارة التي، تنحصر المهمة الأساسية لها في مساعدته على أداء مهامه بكفاءة وفعالية وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية وإعداد التقارير المالية ودعم أنظمة الرقابة الداخلية ودعم استقلال المراجعين الداخليين والخارجيين.

كما تعمل لجنة المراجعة كحلقة وصل بين مجلس الإدارة والمراجعين، حيث أنها تسهر على استقلالية وأداء المراجعين الداخليين والخارجيين مع ضمان اتصالهم المباشر مع المجلس. ما يجعل التواطؤ بينهم وبين المدراء صعباً.

[1] شيخي بلال، **دور لجان المراجعة في رفع مستوى حوكمة الشركات**، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، العدد الخامس، جوان 2020، الصفحات 33-34-35.

وباعتبار أن لجنة المراجعة منبثقة عن مجلس الإدارة فإنه يعهد إليها مراجعة القوائم المالية، ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية التي تصحب إعداد هذه القوائم، وفي هذا الصدد فإن اللجنة تسهم في التحضير لمجموع قرارات مجلس الإدارة، وبالتالي فهي تسعى لإعادة التوازن للمعلومات الموجهة للمساهمين والتقييم النهائي للإدارة، وبذلك يمكن اعتبار لجنة المراجعة في نفس صفة مجلس الإدارة كآلية لحوكمة الشركات مكلفة بالرقابة على المديرين لخدمة المساهمين.

الرقابة الداخلية

تؤكد أغلب الدراسات أن أهم مسؤوليات لجنة المراجعة تتمثل في فحص نظام الرقابة الداخلية؛ لأن نظم الرقابة الداخلية الفعالة تعد ضرورية لنجاح الشركات، وعدم وجودها يعد ضماناً أكيداً للفشل27، وبذلك تم اعتبار مسؤولية لجنة المراجعة عن نظام الرقابة الداخلية بالوظيفة الأولى لها، فيجب أن تعمل اللجنة على تشجيع الإجراءات التي من شأنها أن ترفع من درجة المساءلة في الشركة انطلاقا من دورها في التأكيد أن الإدارة تطور نظام الرقابة الداخلية وتلتزم به.

ويمكن تحديد دور لجنة المراجعة في مجال نظام الرقابة الداخلية في:

دراسة أنظمة الرقابة الداخلية لتحقق فاعليتها والعمل على تحسينها، وتطويرها باستمرار، وتقديم الاقتراحات الملائمة في هذا الشأن بصورة تؤدي إلى زيادة فاعلية وجودة عملية الرقابة الداخلية. متابعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية ونظم العمل، والتحقق من أن هذه النظم توفر الضمانات الكفيلة بمنع حدوث الأخطاء والمخالفات، ووضع الضوابط التي تكفل اكتشافها فور حدوثها. دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل، والنظم المحاسبية، والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات المراجعة الداخلية، واقتراح التعديلات الواجب إدخالها على هذا الجوانب. ويؤدي قيام لجنة المراجعة لجنة المراجعة بهذه المهام إلى جعل عملية تطوير النظم عملية مستمرة بحيث يحقق هذا التطوير انسياب العمل وإلغاء أي تعقيدات في دورة الإجراءات تؤدي إلى بطء تنفيذ المهام المختلفة، وفي نفس الوقت يؤدي إلى زيادة فعالية وكفاءة عملية الرقابة الداخلية. تلقي وفحص والرد على مراجع الحسابات للجنة بشأن أوجه الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية[1]...

[1] شيخي بلال، **مرجع سابق**، 2020، ص 34.

المراجعة الداخلية

بغرض تحمل مسؤولياتها الإشرافية بشكل أفضل تعتمد لجنة على المراجعة الداخلية كأحد الدعائم الأساسية التي تساعد في تحقيق حوكمة أفضل للشركات مما يفرض أهمية قيام التدقيق بالتعاون مع لجنة التدقيق خصوصا عند تحديد وإدارة المخاطر وعند فحص نظام الرقابة الداخلية من خلال تقديم التقديرات المستمرة للمخاطر التي تتعرض لها الشركة وإجراءات الرقابة الداخلية للتغلب على تلك المخاطر ليسهم ذلك في زيادة فاعلية وجودة الإدارة وتقوية البنى التحتية للشركة وتحسين فاعلية لجنة المراجعة هذا من جانب، من جانب أخر فإن وظيفة التدقيق الداخلي تزود لجنة المراجعة بالمعلومات الملاءمة المتمثلة بالأعمال غير القانونية، الأخطاء، عدم الكفاءة والفاعلية، ضعف الرقابة وتعارض المصالح وغيرها من المعلومات التي ترد في تقرير المدقق الداخلي، لذا نجد ان لجنة التدقيق تهتم بعقد اجتماعات خاصة مع المدققين الداخليين للتأكد من سلامة وكفاية وسائل المتابعة التي وضعتها الإدارة لمواجهة المخاطر التي تكتنف عملية إعداد التقارير المالية، والتأكد من وجود تنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي باعتبارها حلقة اتصال فعالة بينهما.

المراجعة الخارجية

تقوم لجنة المراجعة بترشيح المراجع الخارجي والتوصية بتعيينه وتحديد أتعابه، فإن وجود لجان المراجعة يعني وجود نظام قوي للرقابة الداخلية مما يعني الحد من دور المراجع الخارجي في تحديد مخاطر الرقابة وكذلك متابعة أعماله واعتماد الخدمات المهنية الأخرى التي يقدمها للشركة وأنها في ضوء المتطلبات المحددة له . والحد من تأثير وضغوط الإدارة عل ى المراجع الخارجي وتدعيم استقلاله والتأكد من موضوعيته وكفاءته، ودراسة خطة المراجعة معه وإبداء الملاحظات عليها ودراسة ملاحظاته على القوائم المالية ومتابعة ما تم في شأنها كما أن لحنة المراجعة تمثل حلقة الوصل بين المراجع الخارجي ومجلس الإدارة.

إعداد التقارير والقوائم المالية

تقوم اللجنة بالتأكد من إعداد التقارير المالية والغير مالية الملائمة والوقتية للأطراف الداخلية والخارجية، وكذلك التأكد من موثوقية المعلومات الواردة في هذه التقارير، بالإضافة إلى حماية هذه التقارير من حدوث عمليات الاحتيال، أو الغش، والتأكد من خلوها من الأخطاء، أو سوء التقديرات، وكذلك التأكد من الاحتفاظ بالسجلات المناسبة وتشغيل النظام المحاسبي الملائم31. كما تقوم لجنة المراجعة بالعمل على تحسين نوعية التقارير المالية عن طريق مراجعة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة، والتركيز بصفة خاصة على التغيرات في الطرق المحاسبية، والتعديلات الناشئة عن عملية مراجعة والالتزام بالمعايير المحاسبية. ولكي تكون لجنة المراجعة فعالة لابد من وجود نظام معلومات يمثل تفعيل لدور اللجنة في منظومة الحوكمة، حيث يعد توافر هذا النظام نموذجاً استرشادي

للجان المراجعة عند قيامها بمها مها ويعد هذا النموذج معياراً يمكن من خلاله تقييم أداء هذه اللجان في نهاية الفترة المالية. ويمكن أن يتم تحديث هذا النموذج حسب المستجدات التي قد تؤثر على عمل هذه اللجان. [1]

[1] شيخي بلال، **مرجع سابق**، 2020، ص 35.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال دراسة هذا الفصل اتضح أن لجان المراجعة من بين أهم المسؤوليات الموكلة لهذه اللجنة مراقبة سلامة المعلومات المالية للمؤسسة المتعلقة بالأداء المحاسبي المالي، وتزويد أعضاء مجلس الإدارة بتلك المعلومات لتحسين قرارات المجلس في إدارة شؤون الشركة. فلجنة المراجعة هي خط اتصال رسمي بين أعضاء المجلس التنفيذيين وغير التنفيذيين مما يسمح بالحد من مشكلة عدم تناسق المعلومات داخل المجلس وتخفيض تكاليف الوكالة وبالتالي رفع الجودة الشاملة في المؤسسة.

فلجان المراجعة بغرض تحقيق أهدافها بغية دعم مبادئ حوكمة الشركات والوصول إلى معلومات مالية اثر قياس وقوائم مالية أكثر شفافية، تقوم لجنة المراجعة بترشيح المراجع الخارجي والتوصية بتعيينه وتحديد أتعابه، كما تقوم اللجنة بالتأكد من إعداد التقارير المالية والغير مالية الملائمة والوقتية للأطراف الداخلية والخارجية، أيضا من أهم مسؤوليات لجنة المراجعة تتمثل في فحص نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الرابع:
الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد التطرق للجانب النظري من موضوع هذا البحث، ومحاولة لدعمه للوصول إلى أي مدى يمكن للجان المراجعة أن تحسن من الأداء المحاسبي والمالي، قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية قصد الوصول إلى نتائج تفيد الموضوع محل البحث،

فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية:

- المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية (الاستبيان)
- المبحث الثاني: تحليل واختبار الفرضيات عن طريق اختبار T
- المبحث الثالث: اختبار الفرضيات باستخدام جودة التوفيق KHI-DEUX

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية (الاستبيان)

حيث يتضمن هذا المبحث المطالب التالية:

- المطلب الأول: منهج الدراسة و أدوات البحث المستعملة؛
- المطلب الثاني: التصميم و النشر و المعالجة للاستبيان؛
- المطب الثالث: منهجية الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: أسلوب وأدوات الدراسة الميدانية

الفرع الأول: طبيعة الدراسة الميدانية

إن المنهج المستخدم في البحوث هو أساس لكل دراسة ولاسيما في الميادين الاقتصادية والعلمية فهو يكسب البحث طابعه العلمي والباحث هو الذي يعي ويعرف كيف يختار المنهج المناسب لموضوعه لأن نتائج بحثه تقوم أساسا على نوعية المنهج المستعمل، و باعتبار بحثنا يدور حول " دراسة دور لجان المراجعة في تحسين الأداء المحاسبي المالي "، ومنه المنهج المتبع في دراستنا سنعتمد المنهج التحليلي في تحليل البيانات المتحصل عليها، و من ثم تحديد النتائج المترتبة عن هذا التحليل، ذلك لملاءمته إلى طبيعة الموضوع المدروس.

الشكل رقم 1.4 : نموذج ومتغيرات الدراسة

المصدر: من إعداد الباحث

الفرع الثاني: أدوات البحث المستعملة

استوجب علينا معرفة أدوات الدراسة الميدانية بعد اختيارنا لمنهج الدراسة المتبع، و نظرا للأهمية العلمية والعملية التي يحظى بها الجانب الميداني لنجاح وإنجاز أي دراسة، فقد استهدفنا من خلال هذا المطلب إعطاء فكرة توضيحية عن أهم الأدوات المستخدمة في جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب الميداني لتحقيق المقصد المنشود، و المتمثلة في :

القسم الأول: المقابلة الشخصية

لقد اعتمد الباحث بشكل كبير على أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس والمتمثل في الخبراء ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، من أجل الحصول على المعلومات مباشرة و كذا معرفة بعض المعلومات مباشرة و من أجل شرح المحاور الأساسية للاستبيان الموجه للمراجعين بصفة خاصة وإزالة أي لبس أو غموض إن وجد بغية تقليل نسبة عدم استرجاع الاستمارات المرسلة إلى أقل حد ممكن، و محاولة الوصول إلى نتائج صحيحة يمكن من خلالها تحديد أهم التصورات الممكنة حول المراجعة الخارجية و دورها في قياس مدى صحة تطبيق النظام المحاسبي المالي الحالي.

القسم الثاني: استمارة الاستبيان

تعد استمارة الاستبيان من أهم أدوات البحث التي يعتمد عليها في الدراسة الميدانية لجمع البيانات والمعلومات من الميدان والمتمثلة في آراء و تعليقات الخبراء ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في مجال لجان المراجعة، وهي عبارة عن مجموعة أسئلة يفترض أن تكون مرتبطة بأهداف البحث، توجه إلى أفراد المجتمع بغية الحصول على إجابات منهم تعكس آرائهم ومواقفهم وذلك بناء على موضوع وإشكالية البحث.

المطلب الثاني: إعداد ومعالجة استمارة الاستبيان

الفرع الأول: إعداد استمارة الاستبيان

حيث قد تم إعداد استمارة الاستبيان على ثلاث مراحل:

المرحلة الأولى: مرحلة الإعداد الأولي

خلال هذه المرحلة تم إعداد استمارة أولية اعتمادا على إشكالية البحث، فقد تم التركيز عند إعداد الأسئلة على التالي:

- صياغة عبارات الأسئلة بطريقة سهلة وواضحة لتفادي سوء الفهم؛

- صياغة عبارات الأسئلة بالعربية الفصحى؛
- ربط الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها؛
- تجنب الأسئلة المركبة التي تحتوي على أكثر من عنصر.

المرحلة الثانية: مرحلة إعادة الإعداد

بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة تم إخضاع هذا الاستبيان لعملية التحكيم من قبل أساتذة مختصين في مجال الإحصاء والمحاسبة والتسيير، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب، خاصة من حيث:

-دقة الأسئلة؛

-مدى شمولية الاستمارة؛

-توزيع خيارات الإجابة لضمان ملاءمتها لعملية المعالجة الإحصائية؛

-إدراج بعض الأسئلة المفخخة، لاختبار مدى جدية أفراد العينة في التعامل مع الاستمارة.

المرحلة الثالثة: الإعداد النهائي

بعد أن تم إعداد الاستبيان بالشكل النهائي، جاءت بعدها مرحلة توزيعه

على العينة المقصودة والمتمثلة في الخبراء ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، وهذه العملية تمت بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المقصودة، وضمان الحصول على أكبر عدد من الاستمارات التي تمت الإجابة عليها، بصفة عامة اعتمدنا على الطرق التالية في توزيع الاستمارات:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم استمارة الاستبيان باليد؛-
- إيداع الاستمارة على مستوى أمانات بعض المكاتب؛
- الاستعانة ببعض الزملاء في توزيع الاستمارات.
- لقد اختلفت طريقة الحصول على إجابات أفراد العينة، تبعا لاختلاف طريقة توزيعها كانت بين:
  - الحصول على الإجابة بشكل مباشر، أثناء اللقاء الأول مع الفرد المستجوب؛
  - إعادة الاتصال بالمكاتب التي تم زيارتها مرة ثانية لاستلام الإجابة؛-
  - الاتصال بالزملاء الذين استعنا بهم دوريا لاستلام الاستمارة.

الفرع الثاني: معالجة استمارة الاستبيان

تم في هذه المرحلة فرز وتحليل إجابات أفراد العينة في برنامج (SPSS) الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان، ومن بين هذه الأساليب نجد التكرارات والنسب المئوية، وهي الأساليب التي استخدمتها في هذه الدراسة.

أما فيما يخص تكميم المعطيات فقد تم إتباع ثلاث اختيارات أمام كل عبارة:

-الاختيار الأول يعبر ب غير موافق بشدة؛

-الاختيار الثاني يعبر غير بموافق؛

-الاختيار الثالث يعبر بمحايد؛

-الاختيار الرابع يعبر موافق؛

-الاختيار الخامس يعبر موافق بشدة.

الجدول رقم(1.4) : مقياس ليكرت الخماسي

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

المصدر: تم إعداد بناءا على مقياس ليكرت

المطلب الثالث: منهجية الدراسة الميدانية

حيث تم وضع منهجية للدراسة الميدانية للوصول إلى نتائج موضوعية تفي بغرض هذه الدراسة، وتحقق الأهداف المرجوة منها، وعليه سوف يتم التطرق من خلال هذا المطلب للنقاط التالية:

أولا: هيكل الاستبيان:

باعتبار إشكالية البحث تدور حول " **باعتبار لجان المراجعة آلية من آليات حوكمة الشركات ما هو دورها في تحسين الأداء المحاسبي المالي بالمؤسسات الاقتصادية؟ وهل إرسائها بالجزائر بات من ضروري ؟**" فقد قمت بتبويب استمارة الاستبيان إلى خمسة محاور و هي:

- المحور الأول: معلومات عامة؛
- المحور الثاني: لجان المراجعة آلية لتفعيل حوكمة الشركات؛
- المحور الثالث: تأثير معايير التدقيق على مهنة المراجعة بالجزائر؛
- المحور الرابع: تأثير لجان المراجعة على تحسين الأداء المحاسبي وجودة المعلومات المالية؛

- المحور الخامس: حاجة المؤسسات الجزائرية للجان المراجعة.

ثانيا: مجتمع الدراسة و حدودها:

يتم تحديد مجتمع الدراسة و حدودها حسب طبيعة الدراسة الميدانية المتبعة كما يلي:

1- مجتمع الدراسة:

اعتمدنا في اختيار مجتمع الدراسة على مستوى التأهيل العلمي و العملي الذي يسمح بالتعامل مع أسئلة الاستبيان بموضوعية ودقة جيدة، فقد تم اختيار الفئات التالية:

الفئة الأولى: خبراء محاسبين؛

الفئة الثانية: محافظي الحسابات؛

الفئة الثالثة: محاسبين معتمدين؛

الفئة الرابعة: أكاديميين في المحاسبة.

2- حدود الدراسة:

- **الحدود الزمنية :**مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطان بالزمن التي أجريت فيه الدراسة، حيث استغرقت هذه الدراسة الميدانية ثلاثة أشهر، وذلك ابتداء من شهر ديسمبر 2020 إلى غاية نهاية مارس 2021، وذلك بدءا من إعداد وتحضير الاستبيان، مرورا بتوزيعه، ومن ثم جمع الاستمارات ومعالجتها.
- **الحدود المكانية :**يتمركز أفراد العينة المقصودة في المناطق الجغرافية التالية : باتنة، الجزائر، البليدة.
- **الحدود البشرية :**تستند هذه الدراسة لآراء وإجابات الأساتذة الجامعيين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الحائزين على شهادة في التخصص.
- **الحدود الموضوعية** :اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة أساسا بإشكالية البحث، بحيث تتوقف جودتها على نوعية الإجابات المحصل عليها.

ثالثا: عينة الدراسة:

بالنسبة لعينة الدراسة لم يتم تحديدها بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر استمارة الاستبيان، نظرا لصعوبة التقرب من أفراد مجتمع الدراسة و رفض و تماطل البعض منهم على الإجابة على الأسئلة

الاستبيان سواء بعذر الانشغال أو عدم وجود الوقت فحاول الطالب التماشي مع عدد الاستمارات المسترجعة بغرض الوصول إلى نسبة مقبولة تعكس أراء مجتمع الدراسة ، حيث قمنا بتوزيع 120 استمارة شملت أساتذة جامعيين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في كل من ولاية باتنة، الجزائر، البليدة. وبعد تجميع أكبر قدر ممكن من الاستمارات الموزعة، وهذا عن طريق الاستلام المباشر أو الاستعانة ببعض الزملاء، قمنا بعملية الفرز وتحديد أي الاستمارات صالحة للدراسة، فكانت النتائج وفق الجدول التالي:

جدول رقم (2.4): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	العدد	النسبة المئوية
عدد الاستمارات الموزعة	110	%100
عدد الاستمارات المسترجعة	97	%88.18
عدد الاستمارات المفقودة	13	%11.81
عدد الاستمارات الملغاة	17	%15.45
عدد الاستمارات الصالحة للتحليل	80	%72.72

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لنتائج الاستبيان

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة بلغ 110 استمارة منها 97 استمارة تم استرجاعها وهو ما يمثل 88.18 %من حجم العينة المختارة، في حين لم يتم استرجاع 13 استمارة أي بنسبة 11.81 %من العدد الإجمالي رغم استفسارنا المستمر عن الاستمارات غير المسترجعة. من خلال تفحصنا للاستمارات المسترجعة تبين لنا عدم صلاحية 17 منها أي بنسبة 15.45% من مجموع الاستمارات، وذلك بسبب عدم توفرها على شروط التحليل و النقص أو التضارب الموجود في الإجابات التي تحتويها أو نتيجة استعمالها من قبل أفراد غير مؤهلين، ليصبح بذلك العدد النهائي للاستمارات الصالحة للاستعمال 80 استمارة أي بمعدل 72.72 %من مجموع الاستمارات الموزعة.

رابعا: المشاكل و الصعوبات:

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة لاستقصاء وجمع آراء وإجابات أفراد العينة حول مواضيع ذات أهمية للطالب، وبالرغم من حصوله واستلامه لحجم معين من الإجابات تسمح باعتمادها للدراسة وفق الأساليب الإحصائية الملائمة إلا أن ذلك لم يمنع من وجود بعض المشاكل والصعوبات التي إعترضتنا خلال مرحلة نشر و استلام إجابات أفراد العينة، والتي يمكن تلخيصها بإيجاز فيما يلي:

- التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة رغم إلحاحنا واستفسارنا عن مصير استمارات الاستبيان التي وجهت لهم؛
- تماطل بعض أفراد العينة في الإجابة على الاستبيان رغم الوقت الممنوح لهم وزياراتنا المتكررة لهم؛
- عدم الحصول على آراء وإجابات بعض أفراد العينة، نظرا للحدود الزمنية للدراسة والتي لا يمكن تجاوزها؛
- حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم معرفة جيدة به.

المبحث الثاني: معالجة وتحليل الاستبيان

حيث يتضمن هذا المبحث المطالب التالية:

- المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية للمحور الأول؛
- المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني و اختبار الفرضية الأولى؛
- المطب الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث و اختبار الفرضية الثانية؛
- المطلب الرابع: تحليل نتائج المحور الرابع و اختبار الفرضية الثالثة؛
- المطلب الخامس: تحليل نتائج المحور الخامس اختبار الفرضية الرابعة.

المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية للمحور الأول

في هذا المطلب يمكن توضيح متغيرات عينة الدراسة (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة، الوظيفة)

جدول رقم (3.4): توزيع العينة حسب البيانات الشخصية

المتغير	الفئة	التكرارات	النسب المِئوية	عدد الأفراد
العمر	أقل من 30	3	3,75%	80
	من 31-40	55	68,75%	
	من 41-50	14	17,50%	
	أكبر من 50	8	10,00%	
المؤهل العلمي	دراسات عليا	40	50,00%	80
	ليسانس	37	46,25%	
	بكالوريا	1	1,25%	
	أخرى	2	2,50%	
التخصص العلمي	محاسبة	26	32,50%	80
	مالية	35	43,75%	
	مراجعة	12	15,00%	
	أخرى	7	8,75%	
الخبرة العلمية	من 5-10 سنوات	13	16,25%	80
	من 11-15 سنة	18	22,50%	
	من 16-20 سنة	27	33,75%	
	أكثر من 20 سنة	22	27,50%	
الوظيفة	خبير محاسبي	21	26,25%	80
	محافظ حسابات	24	30,00%	
	محاسب معتمد	14	17,50%	
	أكاديمي	21	26,25%	

المصدر: تم إعداده من طرف الباحث، بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

العمر: يظهر من خلال الجدول الموضح أعلاه المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب العمر، حيث تظهر النتائج أن 68,75 % من العينة هم أشخاص يتراوح أعمارهم ما بين 31 و 40 سنة و 17,50 % منهم يتراوح أعمارهم ما بين 41 و 50. وهذا ما يمكن تفسيره بأن وظيفة لجان المراجعة معقدة وتعتمد بدرجة أكبر على قدرات عالية وكفاءات كبيرة وخبرة.

المؤهل العلمي: بين الجدول الموضح أعلاه أيضا والمتعلق بتوزيع المبحوثين حسب مؤهلاتهم العلمية، أن96,25%من أفراد العينة مؤهلهم العلمي جامعي بتعداد قدره 77 فرد من 80، ثم إن 1,25% منهم من ذوي مؤهل التعليمي الثانوي ، وبالتالي يمكن القول أن أفراد مجتمع الدراسة على قدر كبير من الوعي والدقة في الملاحظة والتفسير لما يحصل في مجال العمل.

التخصص العلمي : يلاحظ أيضا حسب متغير التخصص العلمي، أن نسبة43,75%يمثلها الموظفين الذين يشغلون منصب في القطاع المالي وذلك بتعداد35 شخص يتبعها قطاع المحاسبة، بنسبة 32,50% بحيث تشكل هاته القطاعات أغلبية العينة المدروسة، ومنه فإن عينة الدراسة تتنوع بتنوع مختلف المهام والمناصب في ميدان الدراسة، مما يخدم نتائج البحث بالدقة والموضوعية،.

الخبرة العلمية :تشير معطيات الجدول أعلاه والموضح لتوزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة في مجال العمل ، إلى أن 33,75% من المبحوثين تتراوح سنوات خبرتهم من16 إلى 20 سنة وهم بتعداد 27 موظف، يليها 27,5% للفئة التي تتراوح خبرتهم أكثر من 20 سنة، وكانت أدنى نسبة هي 7,11 % للأفراد التي تتراوح خبرتهم ما بين 5 و 10 سنوات ، مما بساهم في إثراء الباحث المعلومات التي تخدم موضوع الدراسة

الوظيفة: يلاحظ أيضا حسب متغير الحالة الوظيفية، أن الأغلبية يمثلها الموظفين الذين يشغلون محافظ الحسابات وذلك بتعداد 24 من العينة بنسبة 30%، أما 52,5% من عينة الدراسة يمثلها أكاديميين و خبراء محاسبة بنسبة متساوية ومن هنا نلاحظ تتنوع مختلف المهام والمناصب في ميدان الدراسة، مما يخدم نتائج البحث بالدقة والموضوعية، بالكشف عن النقائص وكذا الجوانب الإيجابية في ميدان الدراسة.

المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني و اختبار الفرضية الأولى

الفرع الأول: الصدق والثبات والاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان معامل(Cronbach Alpha)

حيث يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كالفقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، ويتم حساب الاتساق الداخلي للاستبيان من خلال معاملات الارتباط، الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الأول " لجان المراجعة آلية لتفعيل حوكمة الشركات".

"يبين الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كالفقرة من فقرات المحور الأول " لجان المراجعة آلية لتفعيل حوكمة الشركات" والمعدل الكلي لفقراته.

جدول رقم (4.4): الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الأول

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
1	السبب الرئيسي لظهور لجان المراجعة هو الحاجة للعمل على تعزيز حوكمة المؤسسات.	0,659	0,775
2	تقوم لجنة المراجعة بتقييم الأخطار التي قد تتعرض لها الشركة وتنعكس على تقاريرها المالية.	0,604	0,721
3	تساهم لجنة المراجعة في التنسيق بين مصلحة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة.	0,598	0,731
4	تعمل لجنة المراجعة على حل المشاكل بين الإدارة والمراجع الداخلي.	0,751	0,857
5	تساعد استقلالية أعضاء لجنة المراجعة في فعالية الحوكمة في الشركات.	0,691	0,791
6	تحرص لجنة المراجعة على تقديم لمجلس الإدارة والمساهمين معلومات مالية ذات جودة ودقة عالية.	0,602	0,747

المصدر: تم إعداده بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

يبين الجدول أعلاه أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لإجابات المبحوثين على عبارات المحور الأول بلغت أعلى القيم التي يمكن للمعامل بلوغها حيث أن أدنى قيمة للثقة هي 60% وأعلى قيمة هي ما يساوي أو يتجاوز 95 % وهذا ما أكدته النتائج من توفر درجة عالية من الصدق والثبات بين الفقرات من 1-6، والتالي يمكن المضي في بحث ميداني والاعتماد على إجابات المبحوثين في هذا المحور، من خلال تحليل النتائج وتفسيرها بما يتطابق مع مخرجات برنامج spss للوصول إلى صحة الفرضيات من عدمها.

نلاحظ من خلال النتائج أن قيمة معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha لإجابات المبحوثين على عبارات المحور الأول أكبر من قيمة الحد الأدنى المعتمد عي قبول المعامل ألفا وهي 60 ،%وهذا يوضح أن تحصل المحور على درجة عالية من الثبات الداخلي بين فقرات المحور، وهذا ما يخدم نتائج الدراسة ويبساهم عي تحقيق أهدافها وصحة فرضياتها.

الفرع الثاني: تحليل واختبار محاور الدراسة وفقرات الاستبيان عن طريق اختبار T TEST

يتم استخدام اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات الاستبيان وذلك بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعينة على محتوى العبارة، لذا يجب أن يكون المتوسط المحسوب أكبر من المتوسط الفرضي والذي يساوي 3، أما في حالة عدم موافقة أفراد العينة على محتوى العبارة فيكون المتوسط المحسوب أقل من المتوسط الفرضي

1. تحليل واختبار فقرات المحور الثاني عن طريق اختبار T TEST

يبين الجدول الموالي آراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول والمتمثل في لجان المراجعة آلية لتفعيل حوكمة الشركات، حيث يتم الاعتماد في تحليل هذا المحور على النسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وقد تمثلت نتائج التحليل الإحصائي للعبارات من 01 إلى 06 في ما يلي :

جدول رقم (5.4) : تحليل واختبار فقرات المحور الثاني عن طريق اختبار T TEST

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	النسبة	قيمة t	مستوى الدلالة
1	السبب الرئيسي لظهور لجان المراجعة هو الحاجة للعمل على تعزيز حوكمة المؤسسات	4,45	0,59321	0,89	67,096	0,000
2	تقوم لجنة المراجعة بتقييم الأخطار التي قد تتعرض لها الشركة وتنعكس على تقاريرها المالية.	4,44	0,59201	0,89	67,043	0,000
3	تساهم لجنة المراجعة في التنسيق بين مصلحة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة	4,44	0,54758	0,89	72,483	0,000
4	تعمل لجنة المراجعة على حل المشاكل بين الإدارة والمراجع الداخلي.	4,45	0,52531	0,89	75,769	0,000
5	تساعد استقلالية أعضاء لجنة المراجعة في فعالية الحوكمة في الشركات	4,48	0,55060	0,90	72,694	0,000
6	تحرص لجنة المراجعة على تقديم لمجلس الإدارة والمساهمين معلومات مالية ذات جودة ودقة عالية	4,43	0,56870	0,89	69,595	0,000
مجموع الفقرات		**4,45**	**0,56290**	**0,89**	**70,78**	**0,000**

المصدر: تم إعداده بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

يوضح الجدول أعلاه إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول والمتمثل في مسؤوليات لجان المراجعة اتجاه حوكمة الشركات، حيث بلغت أعلى قيمة للمعدل النسبي90 % وهي للعبارة رقم 5 حيث كانت أكبر من القيمة الأدنى 60 % ومستوى الدلالة 000,0 مما يعني أنه فعليا تساعد استقلالية أعضاء لجنة المراجعة في فعالية الحوكمة في الشركات.

بالنسبة للعبارات رقم (01 .02. 03. 04 06) فقد فاقت قيمة المعدل النسبي 58% وهي أكبر من القيمة الأدنى كما كان مستوى الدلالة 000,0 مما يدل على أن السبب الرئيسي لظهور لجان

المراجعة هو الحاجة للعمل على تعزيز الشركات و أنها تقوم بتقييم الأخطار التي قد تتعرض لها الشركة و تنعكس على تقاريرها المالية.

كما أنها تساهم في التنسيق بين مصلحة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة و تعمل على حلا لمشاكل بين الإدارة والمراجع الداخلي فهي .تحرص أيضا على تقديم لمجلس الإدارة والمساهمين معلومات مالية ذات جودة ودقة عالية.

من خلال النتائج الإحصائية للجدول يمكن القول أن قيمة المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور قد بلغ 4,45 والمعدل النسبي قد بلغ 89 %وهو أقل من القيمة الأدنى60 %كما أن قيمة T المحسوبة قد بلغت عند مستوى دلالة 000,0 ،و يمكن القول إذن أن لجان المراجعة آلية لتفعيل حوكمة الشركات.

الفرع الثالث: نتائج اختبار كاي تربيعkhi-deux للمحور الثاني

من أجل اختبار وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أرقام الموافقين بشدة، الموافقين، المحايدين، وغير الموافقين وغير الموافقين بشدة تم استخدام اختبار جودة التوفيقkhi-deux وذلك من أجل الوقوف على الفروق بين الآراء اتجاه عبارات محاور الاستبيان.

يبين الجدول الموالي نتائج اختبار كاي تربيع khi-deux للمحور الأول والمتعلق بلجان المراجعة آلية لتفعيل حوكمة الشركات ، وقد تمثلت نتائج اختبار كاي تربيع للعبارات من 01إلى 06 كما يلي:

جدول رقم(6.4) : نتائج اختبار كاي تربيع khi-deux للمحور الثاني

الرقم	الفقرة	قيمة كاي تربيع	درجة الحرية	مستوى الدلالة
1	السبب الرئيسي لظهور لجان المراجعة هو الحاجة للعمل على تعزيز حوكمة المؤسسات	72,200[a]	3	0,000
2	تقوم لجنة المراجعة بتقييم الأخطار التي قد تتعرض لها الشركة وتنعكس على تقاريرها المالية.	72,300[a]	3	0,000

3	تساهم لجنة المراجعة في التنسيق بين مصلحة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة	**34,525**[b]	**2**	**0,000**
4	تعمل لجنة المراجعة على حل المشاكل بين الإدارة والمراجع الداخلي.	**37,525**[b]	**2**	**0,000**
5	تساعد استقلالية أعضاء لجنة المراجعة في فعالية الحوكمة في الشركات	**34,300**[b]	**2**	**0,000**
6	تحرص لجنة المراجعة على تقديم لمجلس الإدارة والمساهمين معلومات مالية ذات جودة ودقة عالية	**31,675**[b]	**2**	**0,000**

المصدر: تم إعداده بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

يبين الجدول أعاله إجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الأول بعد إخضاعها لاختبار كاي تربيع deux-khi والمتعلق لجان المراجعة آلية لتفعيل حوكمة الشركات، بالنسبة للعبارة رقم 01 بلغت قيمة كاي تربيع 72,200 عند درجة حرية 3 وبمستوى دلالة 0,000، وهذا ما يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية على إجابات الأفراد حول السبب الرئيسي لظهور لجان المراجعة وهو الحاجة للعمل على تعزيز حوكمة المؤسسات.

وبخصوص العبارة رقم 02 فقد بلغت قيمة كاي تربيع 72,300عند درجة حرية 3 وبمستوى دلالة 0,000، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين حول أن لجنة المراجعة تقوم بتقييم الأخطار التي قد تتعرض لها الشركة وتنعكس على تقاريرها المالية. .كما أن قيمة كاي تربيع للعبارة رقم 03 قد بلغت **34,525**[b] عند درجة حرية 2وبمستوىدلالة 0,000 وهو أصغر من مستوى المعنوية 0,05 وهذا يوضح أنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول التنسيق بين مصلحة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة.

في حين أن قيمة كاي تربيع للعبارة رقم 04 قد بلغت**37,525**[b] بدرجة حرية2 وبمستوى دلالة0,000 ،وهذا يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية على إجابات المبحوثين حول حل المشاكل بين الإدارة والمراجع الداخلي.

وقدرت قيمة كاي تربيع المحسوبة للعبارة 05 بـ**34,300**^{b} عند درجة حرية 2وبمستوى دلالة0,000 وهي أقل من مستوى معنوية 0,05 مما يشير إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول إجابات المبحوثين عن استقلالية أعضاء لجنة المراجعة في فعالية الحوكمة بالشركات.

.كما قدرت قيمة كاي تربيع للعبارة رقم 06 بـ**31,675**^{b}عند درجة حرية 4 وبمستوى دلالة 0,000 وهي أصغر من مستوى معنوية 0,05مما يشير إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول إجابات المبحوثين على العبارة التي مفادها أن لجنة المراجعة تحرص على تقديم لمجلس الإدارة والمساهمين معلومات مالية ذات جودة ودقة عالية.

ومن خلال تحليل عبارات الجدول أعاله بعد إخضاعها لاختبار كاي تربيع يستنتج أنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين، وهذا يدعم فرضيات الدراسة، وسيتضح ذلك بعد التفصيل في اختبار كاي تربيع على عبارات الفرضيات واحدة على حدا.

الفرع الرابع: مناقشة الفرضية الأولى

1. **الفرضية الأولى H_1:**هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يوفر للمديرين داخل الشركة الآليات والأدوات التي يحتاجونها لضمان الفعالية والمساءلة واتخاذ قرارات صائبة.

ولمعرفة صحة هذه الفرضية من عدمها يتطلب إجراء اختبار كاي تربيع khi-deux الذي يقيس درجة معنوية النتائج المحصل عليها، ويكون الاختبار بعد تحليل العبارة التي تخدم الفرضية، حيث يمكن عرض النتائج من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (7.4): لجان المراجعة آلية لتفعيل حوكمة الشركات

لجان المراجعة آلية لتفعيل حوكمة الشركات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافقا بشدة	المتوسط	الانحراف
100%	47.53%	50%	2.11%	0.43%	0%	4,45	0,56290

المصدر: تم إعداده بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

توضح النتائج الإحصائية للجدول أعلاه أن 47.53% من المبحوثين أجابوا أنهم موافقون بشدة على أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يوفر للمديرين داخل الشركة الآليات والأدوات التي يحتاجونها لضمان الفعالية والمساءلة واتخاذ قرارات صائبة، أما 50% أجابوا أنهم موافقون على ذلك، أما 2.11% محايدون و0.43% غير موافقون، وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.45، وبانحراف معياري قدره 0,56290، مما يدل على وجود تقارب بين المتوسط والانحراف، وهذا ما قد يخدم فرضية.

سيتم فيما يلي بإجراء اختبار كاي تربيع khi-deux الذي يقيس درجة معنوية النتائج المحصل عليها، وذلك بإتباع النموذج أدناه:

H_0: لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يوفر للمديرين داخل الشركة الآليات والأدوات التي يحتاجونها لضمان الفعالية والمساءلة واتخاذ قرارات صائبة.

H_1: توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يوفر للمديرين داخل الشركة الآليات والأدوات التي يحتاجونها لضمان الفعالية والمساءلة واتخاذ قرارات صائبة.

الجدول رقم (8.4): نتيجة اختبار الفرضية الفرعية الأولى

Khi-deux	Ddl	Sig
72.200	3	0,000

المصدر: تم إعداد بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

من خلال الجدول يلاحظ أن قيمة khi-deux المحسوبة هي= 72.200 x^2_c عند درجة الحرية ddl=3 ذات دلالة إحصائية، حيث إن مستوى المعنوية المرافق له Sig =0,000 ، وهو أقل من قيمة مستوى الدلالة المعتمد (α= 0.05)أي أن: $X^2_t < X^2_c$

وعليه، يقبل الفرض البديل **H_1** ويرفض فرض العدم **H_0**، بمعنى توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يوفر للمديرين داخل الشركة الآليات والأدوات التي يحتاجونها لضمان الفعالية والمساءلة واتخاذ قرارات صائبة، وهذا يعني صحة الفرضية الفرعية الأولى.

المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث واختبار الفرضية الثانية

الفرع الأول: الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الثاني " " تأثير معايير التدقيق على مهنة المراجعة بالجزائر ""

"يبين الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كالفقرة من فقرات المحور الثاني " تأثير معايير التدقيق على مهنة المراجعة بالجزائر" والمعدل الكلي لفقراته.

جدول رقم (9.4) : الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
7	المراجعة في الجزائر تطورت بشكل مناسب مع التطورات التي أحدثها الإصلاح المحاسبي في الجزائر	0,572	0,651
8	أغلب المعايير الدولية للمراجعة قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.	0,647	0,779
9	تعد المعايير الدولية للمراجعة أداة لتحسين مهنة المراجعة في الجزائر	0,665	0,596
10	إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر حسب المعايير الدولية لها اثر ايجابي على المهنة	0,796	0,585
11	يعتبر الاختلاف في قوانين الشركات والضرائب عائق لتطبيق المعايير الدولية للمراجعة في المؤسسات	0,398	0,52
12	المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي تضفي عليها عملية الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية بخصائص نوعية ما يمنحها مستوى عال من الجودة و الثقة.	0,775	0,539

المصدر: تم إعداده بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

نلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha لإجابات المبحوثين على عبارات المحور الثاني أكبر من قيمة الحد الأدنى المعتمد في قبول المعامل ألفا وهي 60% وهذا يوضح أن تحصل المحور على درجة عالية من الثبات الداخلي بين فقرات المحور، بالتالي فإنه يخدم نتائج الدراسة

ويساهم في تحقيق أهدافها وصحة فرضياتها وهذا ما أكدته النتائج من توفر درجة عالية من الصدق والثبات بين الفقرات من 7-12

الفرع الثاني : تحليل واختبار فقرات المحور الثاني عن طريق اختبارt test

يبين الجدول الموالي آراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني و المتمثل في تأثير معايير التدقيق على مهنة المراجعة بالجزائر، حيث يتم الاعتماد في تحليل هذا المحور على النسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وقد تمثلت نتائج التحليل الإحصائي للعبارات من 07 إلى 12في ما يلي :

جدول رقم (10.4) : تحليل واختبار فقرات المحور الثاني عن طريق اختبارt test

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	قيمة t	مستوى الدلالة
7	المراجعة في الجزائر تطورت بشكل مناسب مع التطورات التي أحدثها الإصلاح المحاسبي في الجزائر	3,81	1,18101	0,76	28,874	0,000
8	أغلب المعايير الدولية للمراجعة قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.	3,84	0,90629	0,77	37,873	0,000
9	تعد المعايير الدولية للمراجعة أداة لتحسين مهنة المراجعة في الجزائر	4,45	0,54888	0,89	72,515	0,000
10	إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر حسب المعايير الدولية لها اثر ايجابي على المهنة	4,43	0,52229	0,89	75,779	0,000
11	يعتبر الاختلاف في قوانين الشركات والضرائب عائق لتطبيق المعايير الدولية للمراجعة في المؤسسات	3,31	1,29843	0,66	22,818	0,000
12	المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي	4,43	0,54599	0,89	72,49	0,000

	تضفي عليها عملية الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية بخصائص نوعية ما يمنحها مستوى عال من الجودة و الثقة.					
مجموع الفقرات		**4,04**	**0,83382**	**0,81**	**51,725**	**0,000**

المصدر: تم إعداده بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

الجدول أعلاه يبين إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني ، حيث بلغت أعلى قيمة للمعدل النسبي89% وهي للعبارات رقم 9، 10، 12 حيث كانت أكبر من القيمة الأدنى 60% ومستوى الدلالة 0,000 مما يعني أن تعد المعايير الدولية للمراجعة أداة لتحسين مهنة المراجعة في الجزائر كما أن إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر حسب المعايير الدولية لها اثر ايجابي على المهنة وأن المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي تضفي عليها عملية الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية بخصائص نوعية ما يمنحها مستوى عال من الجودة و الثقة..

أما بالنسبة للعبارات رقم (07 و08) فقد فاقت قيمة المعدل النسبي 76% وهي أكبر من القيمة الأدنى كما كان مستوى الدلالة 0،000 مما يدل على أن المراجعة في الجزائر تطورت بشكل مناسب مع التطورات التي أحدثها الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأن أغلب المعايير الدولية للمراجعة قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة

بدرجة أقل بلغت العبارة 11 معدلا نسبيا بقيمة 66% كما تعد بدأتها أكبر من القيمة الأدنى كما كان مستوى الدلالة 0،000 و هذا ما يبين لنا أن الاختلاف في قوانين الشركات والضرائب عائق لتطبيق المعايير الدولية للمراجعة في المؤسسات.

من خلال النتائج الإحصائية للجدول يمكن القول أن قيمة المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور قد بلغ 4,04 والمعدل النسبي قد بلغ 81% وهو أقل من القيمة الأدنى 60% كما أن قيمة T المحسوبة قد بلغت عند مستوى دلالة 0,000، ويمكن القول أن على مهنة المراجعة بالجزائر لها تأثير على معايير التدقيق.

الفرع الثالث : نتائج اختبار كاي تربيع deux-khi للمحور الثاني

من أجل اختبار وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أرقام الموافقين بشدة، الموافقين، المحايدين، وغير الموافقين وغير الموافقين بشدة تم استخدام اختبار جودة التوفيق DEUX-KHI وذلك من أج الوقوف على الفروق بين الآراء اتجاه عبارات محاور الاستبيان.

يبين الجدول الموالي نتائج اختبار كاي تربيع DEUX-KHI للمحور الثاني والذي يتمحور حول معايير التدقيق على مهنة المراجعة بالجزائر ، وقد تمثلت نتائج اختبار كاي تربيع للعبارات من 07 إلى 12 كما يلي:

جدول رقم (11.4) : نتائج اختبار كاي تربيع deux-khi للمحور الثاني

الرقم	الفقرة	قيمة كاي تربيع	درجة الحرية	مستوى الدلالة
7	المراجعة في الجزائر تطورت بشكل مناسب مع التطورات التي أحدثها الإصلاح المحاسبي في الجزائر	26,300[a]	3	0,000
8	أغلب المعايير الدولية للمراجعة قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.	35,100[a]	3	0,000
9	تعد المعايير الدولية للمراجعة أداة لتحسين مهنة المراجعة في الجزائر	34,300[b]	2	0,000
10	إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر حسب المعايير الدولية لها اثر ايجابي على المهنة	38,575[b]	2	0,000
11	يعتبر الاختلاف في قوانين الشركات والضرائب عائق لتطبيق المعايير الدولية للمراجعة في المؤسسات	30,700[a]	3	0,000
12	المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي تضفي عليها عملية الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية بخصائص نوعية ما يمنحها مستوى عال من الجودة و الثقة.	34,900[b]	2	0,000

المصدر: تم إعداده بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

يبين الجدول أعلاه إجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الثاني بعد إخضاعها لاختبار كاي تربيع

بالنسبة للعبارة رقم 07 بلغت قيمة كاي تربيع $26,300^{a}$عند درجة حرية 3 وبمستوى دلالة 0,000 أقل من مستوى المعنوية 0,05 وهذا ما يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية على إجابات الأفراد حول المراجعة في الجزائر التي تطورت بشكل مناسب مع التطورات التي أحدثها الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

وبخصوص العبارة رقم 08 فقد بلغت قيمة كاي تربيع $35,100^{a}$ عند درجة حرية 3 وبمستوى دلالة 0,000، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين حول أغلب المعايير الدولية للمراجعة إن كانت قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.

تشير قيمة كاي تربيع للعبارة رقم 09 إلى$34,300^{b}$ عند درجة حرية 2 وبمستوى دلالة 0,000 وهو أصغر من مستوى المعنوية0,05، وهذا يوضح أنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول المعايير الدولية للمراجعة التي تعد أداة لتحسين مهنة المراجعة في الجزائر

بدرجةحرية2 وبمستوى دلالة 0,000 بلغت قيمة كاي تربيع للعبارة 10 $38,575^{b}$، وهذا يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية على إجابات المبحوثين حول إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر حسب المعايير الدولية التي لها اثر ايجابي على المهنة.

وقدرت قيمة كاي تربيع المحسوبة للعبارة 11بـ$30,700^{a}$ عند درجة حرية 3 وبمستوى دلالة 0,000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 مما يشير إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول إجابات المبحوثين عن اعتبار الاختلاف في قوانين الشركات والضرائب قد يشكل عائق على تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في المؤسسات.

بالنسبة للعبارة 12 الأخيرة فإن قيمة كاي تربيع تقدر بـ$34,900^{b}$عند درجة حرية 2وبمستوىدلالة0,000 وهي أصغر من مستوى المعنوية 0,05 مما يشير إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية حسب النظام المحاسبي

المالي تضفي عليها عملية الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية بخصائص نوعية ما يمنحها مستوى عال من الجودة و الثقة.

ومن خلال تحليل عبارات الجدول أعلاه بعد إخضاعها لاختبار كاي تربيع يستنتج أنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين، وهذا يدعم فرضيات الدراسة، وسيتضح ذلك بعد التفصيل في اختبار كاي تربيع على عبارات الفرضيات واحدة على حدا.

الفرع الرابع: مناقشة الفرضية الثانية

2. **الفرضية الثانية H_1:** هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في أن المراجعة والرقابة المحاسبية لهم دور فعال من خلال مساعدة إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، وهما من أهم آليات التحكم.

ولمعرفة صحة هذه الفرضية من عدمها يتطلب إجراء اختبار كاي تربيع khi-deux الذي يقيس درجة معنوية النتائج المحصل عليها، ويكون الاختبار بعد تحليل العبارة التي تخدم الفرضية، حيث يمكن عرض النتائج من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (12.4): تأثير معايير التدقيق على مهنة المراجعة بالجزائر

تأثير معايير التدقيق على مهنة المراجعة بالجزائر	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافقا بشدة	المتوسط	الانحراف
100%	38.3%	40%	9.4%	12.3%	0%	4,04	0,83382

المصدر: تم إعداده بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

توضح النتائج الإحصائية للجدول أعلاه أن 38.3% من المبحوثين أجابوا أنهم موافقون بشدة على أن المراجعة والرقابة المحاسبية لهم دور فعال من خلال مساعدة إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، وهما من أهم آليات التحكم، أما 40% أجابوا أنهم موافقون على ذلك، أما 9.4% محايدون و12.3% غير موافقون، وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.04، وبانحراف معياري قدره 0,83382، مما يدل على وجود تقارب بين المتوسط والانحراف، وهذا ما قد يخدم فرضية.

سيتم فيما يلي بإجراء اختبار كاي تربيع khi-deux الذي يقيس درجة معنوية النتائج المحصل عليها، وذلك بإتباع النموذج أدناه:

H_0: لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في أن المراجعة والرقابة المحاسبية لهم دور فعال من خلال مساعدة إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، وهما من أهم آليات التحكم.

H_1: توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في أن المراجعة والرقابة المحاسبية لهم دور فعال من خلال مساعدة إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، وهما من أهم آليات التحكم.

الجدول رقم (13.4): نتيجة اختبار الفرضية الثانية

Khi-deux	Ddl	Sig
35.100	3	0,000

المصدر: تم إعداد بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

من خلال الجدول يلاحظ أن قيمة khi-deux المحسوبة هي = 35.100 x^2_c عند درجة الحرية ddl=3 ذات دلالة إحصائية، حيث إن مستوى المعنوية المرافق له Sig =0,000 ، وهو أقل من قيمة مستوى الدلالة المعتمد (α= 0.05)أي أن: $X^2_t < X^2_c$.

وعليه، يقبل الفرض البديل **H_1**ويرفض فرض العدم **H_0**، بمعنى توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في أن المراجعة والرقابة المحاسبية لهم دور فعال من خلال مساعدة إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، وهما من أهم آليات التحكم، وهذا يعني صحة الفرضية الفرعية الثانية.

المطلب الرابع : " تحليل نتائج المحور الرابع و اختبار الفرضية الثالثة

الفرع الأول : الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الثالث " تأثير لجان المراجعة على تحسين الأداء المحاسبي وجودة المعلومات المالية"

"يبين الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كالفقرة من فقرات المحور الثالث" تأثير لجان المراجعة على تحسين الأداء المحاسبي وجودة المعلومات المالية" والمعدل الكلي لفقراته.

جدول رقم (14.4): الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الثالث

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
13	تمتع أعضاء لجنة المراجعة بخبرة المالية جيدة تؤثر على جودة المعلومات المالية	0,547	0,59
14	توجد علاقة إيجابية بين وجود لجان المراجعة وفعالية الأداء المحاسبي	0,675	0,68
15	تقوم لجنة المراجعة بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية	0,616	0,663
16	يساهم وجود لجان المراجعة في تحسين آلية تطبيق معايير الإبلاغ المالي	0,669	0,628
17	يجب على لجنة المراجعة أن تتأكد من أن السياسات المحاسبية والمعايير المستخدمة في إعداد القوائم المالية تتواكب وتتوافق مع الإصدارات المهنية.	0,581	0,655
18	يجب على الشركات تشكيل لجان مراجعة من أجل تحبسين جودة المعلومات المالية.	0,636	0,667
19	توفر خصائص لجنة المراجعة يساهم في الرفع من فعالية وجودة المعلومات المالية.	0,742	0,631
20	يجب على الشركات تشكيل لجان مراجعة من أجل تحسين الأداء المحاسبي المالي.	0,722	0,658
21	يزيد لجان المراجعة من وجود ملائمة في المعلومات المالية	0,714	0,629
22	يؤثر حجم لجان المراجعة على موثوقية المعلومات المالية المحاسبية.	0,55	0,567
23	تعمل لجان المراجعة عي تحبسين فعالية القوائم المالية	0,624	0,669

المصدر: تم إعداده بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

إن قيمة معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha بلغت المستوى المطلوب لإجابات المبحوثين على عبارات المحور الثالث، حيث إن أدنى قيمة للثقة هي 60 % وأعلى قيمة هي ما يساوي أو يتجاوز 95 %وهذا ما أكدته النتائج من توفر درجة عالية من الصدق والثبات بين الفقرات من 13-23 ،وبالتاي يمكن الشروع في بحث ميداني بالاعتماد على إجابات المبحوثين في هذا المحور، من خلال تحليل النتائج وتفسيرها بما يتطابق مع مخرجات برنامج spss للوصول إلى صحة الفرضيات من عدمها.

الفرع الثاني : تحليل واختبار فقرات المحور الثالث عن طريق اختبارT-test

يبين الجدول الموالي آراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الثالث والمتعلق بتأثير لجان المراجعة على تحسين الأداء المحاسبي وجودة المعلومات المالية، حيث يتم الاعتماد في تحليل هذا المحور على النسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وقد تمثلت نتائج التحليل الإحصائي للعبارات من 13 إلى 23 كما يلي:

جدول رقم (15.4): تحليل واختبار فقرات المحور الثالث عن طريق اختبارT-test

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	قيمة t	مستوى الدلالة
13	تمتع أعضاء لجنة المراجعة بخبرة المالية جيدة تؤثر على جودة المعلومات المالية	4,763	0,534	0,953	79,840	0,000
14	توجد علاقة إيجابية بين وجود لجان المراجعة وفعالية الأداء المحاسبي	4,725	0,449	0,945	94,055	0,000
15	تقوم لجنة المراجعة بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية	4,638	0,601	0,928	69,074	0,000
16	يساهم وجود لجان المراجعة في تحسين آلية تطبيق معايير الإبلاغ المالي	4,450	0,571	0,890	69,648	0,000
17	يجب على لجنة المراجعة أن تتأكد	4,338	0,476	0,868	81,531	0,000

	من أن السياسات المحاسبية والمعايير المستخدمة في إعداد القوائم المالية تتواكب وتتوافق مع الإصدارات المهنية.					
18	يجب على الشركات تشكيل لجان مراجعة من أجل تحسين جودة المعلومات المالية.	4,563	0,592	0,913	68,932	0,000
19	توفر خصائص لجنة المراجعة يساهم في الرفع من فعالية وجودة المعلومات المالية.	4,475	0,595	0,895	67,292	0,000
20	يجب على الشركات تشكيل لجان مراجعة من أجل تحسين الأداء المحاسبي المالي.	4,625	0,487	0,925	84,912	0,000
21	يزيد لجان المراجعة من وجود ملائمة في المعلومات المالية	4,700	0,537	0,940	78,251	0,000
22	يؤثر حجم لجان المراجعة على موثوقية المعلومات المالية المحاسبية.	4,763	0,428	0,953	99,471	0,000
23	تعمل لجان المراجعة عي تحسين فعالية القوائم المالية	4,688	0,518	0,938	80,958	0,000
مجموع الفقرات		4,650	0,513	0,930	82,177	0,000

المصدر: تم إعداده بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

يوضح الجدول أعلاه إجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الثالث والمتعلق بـ" بتأثير لجان المراجعة على تحسين الأداء المحاسبي وجودة المعلومات المالية " والمرتبة تنازليا وفق قيمة المعدل النسبي للفقرة، حيث بلغت أعلى قيمة 95% وهي للعبارتين 13 و 22, حيث بلغ مستوى الدلالة 0,000 وهي أقل قيمة من 0,05 مما يدل على صحة العبارتين اللتين توحيان أن تمتع أعضاء لجنة المراجعة بخبرة المالية جيدة تؤثر على جودة المعلومات المالية و أن حجم لجان المراجعة يؤثر على موثوقية المعلومات المالية المحاسبية.

فاقت قيمة المعدل النسبي للعبارتين 14 و21 نسبة 94 % وبمستوى دلالة 0,000 وهذا يدل كذلك على صدق العبارتين القائلتين أنه توجد علاقة إيجابية بين وجود لجان المراجعة وفعالية الأداء المحاسبي وأن يزيد لجان المراجعة من وجود ملائمة في المعلومات المالية.

بلغ المعدل النسبي للعبارة 23 قي نسبة 93% عند مستوى دلالة 0,000 مما يبين لنا أن لجان المراجعة تعمل على تحسين فعالية القوائم المالية.

أما بالنسبة للعبارتين رقم 15 و 20 فقد فاق معدلهما النسبي نسبة 92 %و بلغ مستوى الدلالة لديهما 0,000 وبالتالي نستنتج أنه يجب على الشركات تشكيل لجان مراجعة من أجل تحسين الأداء المحاسبي المالي وأن هاته اللجان هي التي تقوم بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.

العبارة 18 القائلة إنه يجب على الشركات تشكيل لجان مراجعة من أجل تحسين جودة المعلومات المالية فقد بلغت قيمة المعدل النسبي 0,91 عند مستوى الدلالة 0,000 مما يدل على مصداقية العبارة بحيث يمكننا الاعتماد عليها في تحليل نتائج الدراسة.

تشير لنا العبارتين 16 و 19 إلى أننا يمكننا الاعتماد على العبارتين في تحليل نتائج الدراسة نظرا لمصداقيتهما بحيث فاق معدلهما النسبي 0,89 عند مستوى الدلالة 0,000 وهذا ما يبين أن توفر خصائص لجنة المراجعة يساهم في الرفع من فعالية وجودة المعلومات المالية كما ان وجود لجان المراجعة يساهم في تحسين آلية تطبيق معايير الإبلاغ المالي.

بلغت أدنى قيمة لهذا المحور قيمة 0,86 وهي للعبارة 17 وبلغ مستوى الدلالة لديها 0,000 وهذا يدل على أنه يجب على لجنة المراجعة أن تتأكد من أن السياسات المحاسبية والمعايير المستخدمة في إعداد القوائم المالية تتواكب وتتوافق مع الإصدارات المهنية.

وقد بلغ المتوسط الحسابي للجدول 4,65، كما بلغ المعدل النسبي العام 93% وهو أكبر من المعدل النسبي المحايد 60 % ومستوى دلالة 0,000 وهو أقل من0,05 ،وبالتالي يمكن التأكيد على صحة تأثير لجان المراجعة على تحسين الأداء المحاسبي وجودة المعلومات المالية على أكمل وجه بطريقة دقيقة ومحكمة وهذا ما أوضحته النتائج الإحصائية للجدول المبين أعاله.

الفرع الثالث : نتائج اختبار كاي تربيع deux-khi للمحور الثالث

جدول رقم (16.4): نتائج اختبار كاي تربيع deux-khi للمحور الثالث

الرقم	الفقرة	قيمة كاي تربيع	درجة الحرية	مستوى الدلالة
13	تمتع أعضاء لجنة المراجعة بخبرة المالية جيدة تؤثر على جودة المعلومات المالية	134,700[a]	3	0,000
14	توجد علاقة إيجابية بين وجود لجان المراجعة وفعالية الأداء المحاسبي	16,200[b]	1	0,000
15	تقوم لجنة المراجعة بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية	95,700[a]	3	0,000
16	يساهم وجود لجان المراجعة في تحسين آلية تطبيق معايير الإبلاغ المالي	31,525[c]	2	0,000
17	يجب على لجنة المراجعة أن تتأكد من أن السياسات المحاسبية والمعايير المستخدمة في إعداد القوائم المالية تتواكب وتتوافق مع الإصدارات المهنية.	8,450[b]	1	0,004
18	يجب على الشركات تشكيل لجان مراجعة من أجل تحبسين جودة المعلومات المالية.	80,300[a]	3	0,000
19	توفر خصائص لجنة المراجعة يساهم في الرفع من فعالية وجودة المعلومات المالية.	30,100[c]	2	0,000
20	يجب على الشركات تشكيل لجان مراجعة من أجل تحسين الأداء المحاسبي المالي.	5,000[b]	1	0,025
21	يزيد لجان المراجعة من وجود ملائمة في المعلومات المالية	62,725[c]	2	0,000
22	يؤثر حجم لجان المراجعة على موثوقية المعلومات المالية المحاسبية.	22,050[b]	1	0,000
23	تعمل لجان المراجعة عي تحسين فعالية القوائم المالية	58,525[c]	2	0,000

المصدر: تم إعداده بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

يبين الجدول أعلاه إجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الثالث بعد إخضاعها لاختبار كاي تربيع

بلغت العبارة 13 قيمة كاي تربيع $134,700^{a}$ عند درجة حرية 3 وبمستوى دلالة 0,000 أقل من مستوى المعنوية 0,05 وهذا ما يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية على إجابات الأفراد المشاهدة حول تمتع أعضاء لجنة المراجعة بخبرة المالية جيدة تؤثر على جودة المعلومات المالية و الإجابات المتوقعة.

بخصوص العبارة رقم14 فقد بلغت قيمة كاي تربيع $16,200^{b}$ عند درجة حرية 1 وبمستوى دلالة 0,000، وبالتالي يكون القرار أنه هناك فروق ذات دلالة إحصائية حولإن كانت توجد علاقة إيجابية بين وجود لجان المراجعة وفعالية الأداء المحاسبي.

تشير قيمة كاي تربيع للعبارة رقم15إلى$95,700^{a}$عند درجةحرية3 وبمستوى دلالة 0,000 وهو أصغر من مستوى المعنوية 0,05 , وهذا يوضح أنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية التي تقوم بها لجنة المراجعة

بدرجةحرية2 وبمستوى دلالة 0,000 بلغت قيمة كاي تربيع للعبارة 16 $31,525^{c}$ ،وهذا يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية على إجابات المبحوثين حول مساهمة وجود لجان المراجعة في تحسين آلية تطبيق معايير الإبلاغ المالي.

وقدرت قيمة كاي تربيع المحسوبة للعبارة 17ب .$8,450^{b}$ عند درجة حرية 1 وبمستوى دلالة 0,004 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 مما يشير إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول إجابات المبحوثين عن إيجاب لجنة المراجعة التأكد من أن السياسات المحاسبية والمعايير المستخدمة في إعداد القوائم المالية تتواكب وتتوافق مع الإصدارات المهنية.

بالنسبة للعبارة 18 فإن قيمة كاي تربيع تقدر بـ$80,300^{a}$ عند درجة حرية 3وبمستوى دلالة 0,000 وهي أصغر من مستوى المعنوية 0,05 مما يشير إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول وجوب الشركات تشكيل لجان المراجعة من أجل تحسين جودة المعلومات المالية.

بخصوص العبارة رقم 19 فقد بلغت قيمة كاي تربيع $30,100^{c}$عند درجة حرية2وبمستوىدلالة 0,000 ،مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين حول أن توفر خصائص لجنة المراجعة يساهم في الرفع من فعالية وجودة المعلومات المالية.

بلغت قيمة كاي تربيع للعبارة رقم 20 $5,000^{b}$ عند درجة حرية 1 وبمستوىدلالة0,025 وهو أصغر من مستوى المعنوية 0,05 وهذا يوضح أنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول وجوبية الشركات بتشكيل لجان مراجعة من أجل تحسين الأداء المحاسبي المالي.

في حين أن قيمة كاي تربيع للعبارة رقم 21 قد بلغت$62,725^{c}$ بدرجة حرية2 وبمستوى دلالة0,000 ،وهذا يبين انه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية لدى لجان المراجعة في وجود ملائمة في المعلومات المالية.

تشير قيمة كآي تربيع للعبارة 22 إلى $22,050^{b}$بدرجة حرية 1 وبمستوى دلالة 0,000 وبالتالي فإنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين التكرارات المشاهدة و التكرارات المتوقعة حول تأثير حجم لجان المراجعة على موثوقية المعلومات المالية المحاسبية.

وبخصوص العبارة رقم 23 و الأخيرة فقد بلغت قيمة كاي تربيع$58,525^{c}$عنددرجةحرية2 وبمستوى دلالة 0,000 ،مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين حول تحسين فعالية القوائم المالية للجان المراجعة.

ومن خلال تحليل عبارات الجدول أعاله بعد إخضاعها لاختبار كاي تربيع يستنتج أنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين، وهذا يدعم فرضيات الدراسة، وسيتضح ذلك بعد التفصيل في اختبار كاي تربيع على عبارات الفرضيات واحدة على حدا.

الفرع الرابع: مناقشة الفرضية الثالثة

3. **الفرضية الثالثة H_1:**هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في أن لجان المراجعة كآلية من آليات حوكمة الشركات تساهم بشكل كبير في دراسة السياسات المحاسبية والإشراف على الأداء وتقدم التقارير الدورية المفصلة.

ولمعرفة صحة هذه الفرضية من عدمها يتطلب إجراء اختبار كاي تربيع khi-deux الذي يقيس درجة معنوية النتائج المحصل عليها، ويكون الاختبار بعد تحليل العبارة التي تخدم الفرضية، حيث يمكن عرض النتائج من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (17.4): تأثير معايير التدقيق على مهنة المراجعة بالجزائر

لجان المراجعة آلية لتفعيل حوكمة الشركات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافقا بشدة	المتوسط	الانحراف
100%	63,54%	34,5%	1,49%	0,47%	0%	4,650	0,513

المصدر: تم إعداده بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

توضح النتائج الإحصائية للجدول أعلاه أن 63,54% من المبحوثين أجابوا أنهم موافقون بشدة على أن لجان المراجعة كآلية من آليات حوكمة الشركات تساهم بشكل كبير في دراسة السياسات المحاسبية والإشراف على الأداء وتقدم التقارير الدورية المفصلة ، أما 34,5% أجابوا أنهم موافقون على ذلك، أما 1,49% محايدون و0,47% غير موافقون، وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.650، وبانحراف معياري قدره 0.513، مما يدل على وجود تقارب بين المتوسط والانحراف قد يخدم الفرضية.

سيتم فيما يلي بإجراء اختبار كاي تربيع khi-deux الذي يقيس درجة معنوية النتائج المحصل عليها، وذلك بإتباع النموذج أدناه:

H_0: لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في أن لجان المراجعة كآلية من آليات حوكمة الشركات تساهم بشكل كبير في دراسة السياسات المحاسبية والإشراف على الأداء وتقدم التقارير الدورية المفصلة.

H_1: توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في أن لجان المراجعة كآلية من آليات حوكمة الشركات تساهم بشكل كبير في دراسة السياسات المحاسبية والإشراف على الأداء وتقدم التقارير الدورية المفصلة.

الجدول رقم (18.4): نتيجة اختبار الفرضية الفرعية الأولى

Khi-deux	Ddl	Sig
80.300	3	0,000

المصدر: تم إعداد بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

من خلال الجدول يلاحظ أن قيمة khi-deux المحسوبة هي = 80.300 x^2_c عند درجة الحرية ddl=3 ذات دلالة إحصائية، حيث إن مستوى المعنوية المرافق له Sig =0,000 ، وهو أقل من قيمة مستوى الدلالة المعتمد (α= 0.05)أي أن: $X^2_t < X^2_c$

وعليه، يقبل الفرض البديل **H_1** ويرفض فرض العدم **H_0**، بمعنى توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في أن لجان المراجعة كآلية من آليات حوكمة الشركات تساهم بشكل كبير في دراسة السياسات المحاسبية والإشراف على الأداء وتقدم التقارير الدورية المفصلة، وهذا يعني صحة الفرضية الفرعية الثالثة.

المطلب الخامس: تحليل نتائج المحور الخامس و اختبار الفرضية الرابعة

الفرع الأول : الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الرابع "حاجة المؤسسات الجزائرية للجان المراجعة"

"يبين الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كالفقرة من فقرات المحور الرابع"حاجة المؤسسات الجزائرية للجان المراجعة" والمعدل الكلي لفقراته.

الجدول رقم (19.4): الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الرابع

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
24	المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تقدم التقارير الدورية التي تسهم في قياس مستوى الأداء للشركة وإدارة أنشطتها مما يخفف العبء على مجلس الإدارة	0,547	0,714
25	بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية هنالك إشراف على أنظمة الرقابة الداخلية وتقييم مدى الالتزام باللوائح والقوانين والخطط المناسبة لها ودراسة التقارير الصادرة عنها ومدى تقيد الإدارة بالملاحظات المدونة عليها والتزامها بتنفيذها وإبداء الرأي حيال القوائم المالية قبل اعتمادها .	0,574	0,649
26	بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية هنالك مساهمة في ترشيح المراجع	0,587	0,474

	الخارجي والتعامل معه وكذلك التقصي والتحقق من مدى استقلاليته ودراسة الملاحظات التي يقدمها .		
27	بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية توجد دراسة للسياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي حيالها .	0,272	0,547
28	بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية هنالك أداة رقابية للأطراف الخارجية في تقييم أداء الشركة من خلال الإفصاح والشفافية ومدى دقة القوائم المالية .	0,500	0,622

المصدر: تم إعداده بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

تشير معطيات الجدول إلى أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لإجابات المبحوثين على عبارات المحور الرابع أكبر من قيمة الحد الأدنى المعتمد في قبول المعامل ألفا وهي 60 ،%وهذا يدل على إمكانية الوثوق في نتائج الدارسة والاعتماد عليها في استكمال البحث لتحقيق نتائجه من خلال التأكد من صحة الفرضيات وتفسير النتائج الإحصائية وصولا إلى تحقيق أهداف الدراسة.

الفرع الثاني : تحليل واختبار فقرات المحور الثاني عن طريق اختبار T-test

يبين الجدول الموالي آراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الرابع والمتعلق بحاجة المؤسسات الجزائرية للجان المراجعة، حيث يتم الاعتماد في تحليل هذا المحور على النسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وقد تمثلت نتائج التحليل الإحصائي للعبارات من24 إلى 28 كما يلي:

جدول رقم (20.4): تحليل واختبار فقرات المحور الثاني عن طريق اختبار T-test

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	قيمة t	مستوى الدلالة
24	المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تقدم التقارير الدورية التي تسهم في قياس مستوى الأداء للشركة وإدارة أنشطتها مما يخفف العبء على مجلس الإدارة	1,650	21,802	0,330	21,802	0,000
25	بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية هنالك إشراف على أنظمة الرقابة الداخلية وتقييم مدى الالتزام باللوائح والقوانين والخطط المناسبة لها	1,613	21,078	0,323	21,078	0,000

	ودراسة التقارير الصادرة عنها ومدى تقيد الإدارة بالملاحظات المدونة عليها والتزامها بتنفيذها وإبداء الرأي حيال القوائم المالية قبل اعتمادها .					
26	بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية هنالك مساهمة في ترشيح المراجع الخارجي والتعامل معه وكذلك التقصي والتحقق من مدى استقلاليته ودراسة الملاحظات التي يقدمها .	3,313	20,246	0,663	20,246	0,000
27	بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية توجد دراسة للسياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي حيالها .	1,800	17,006	0,360	17,006	0,000
28	بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية هنالك أداة رقابية للأطراف الخارجية في تقييم أداء الشركة من خلال الإفصاح والشفافية ومدى دقة القوائم المالية .	1,675	23,707	0,335	23,707	0,000
	مجموع الفقرات	**2,010**	**20,768**	**0,402**	**20,768**	**0,000**

المصدر: تم إعداده بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

بلغت العبارة 26 أعلى معدل نسبي بقيمة 2366 % عند مستوى دلالة 0,000 مما يبين صحة العبارة التي تنص على أن في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية هنالك مساهمة في ترشيح المراجع الخارجي والتعامل مع هو كذلك التقصي والتحقق من مدى استقلاليته ودراسة الملاحظات التي يقدمها.

العبارة 27 القائلة إنه بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية توجد دراسة للسياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي حيالها. فقد بلغت قيمة المعدل النسب لديها 36% عند مستوى الدلالة 0,000 مما يدل بأن بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية توجد دراسة للسياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي حيالها .

.أما بالنسبة للعبارتين رقم 24 و28 فقد فاق معدلهما النسبي نسبة 33% وبلغ مستوى الدلالة لديهما 0,000 وبالتالي نستنتج صحة العبارتين التي تنص أن على أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

تقدم التقارير الدورية التي تسهم في قياس مستوى الأداء للشركة وإدارة أنشطتها مما يخفف العبء على مجلس الإدارة وأن هنالك أداة رقابية للأطراف الخارجية في تقييم أداء الشركة من خلال الإفصاح والشفافية ومدى دقة القوائم المالية.

العبارة 25 والأخيرة التي تنص على إنه بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية هنالك إشراف على أنظمة الرقابة الداخلية وتقييم مدى الالتزام باللوائح والقوانين والخطط المناسبة لها ودراسة التقارير الصادرة عنها ومدى تقيد الإدارة بالملاحظات المدونة عليها والتزامها بتنفيذها وإبداء الرأي حيال القوائم المالية قبل اعتمادها. فقد بلغت قيمة المعدل النسبي32 %عند مستوى الدلالة 0,000 مما يدل على مصداقية العبارة بحيث يمكننا الاعتماد عليها في تحليل نتائج الدراسة.

وقد بلغ المتوسط الحسابي للجدول2,01،كما بلغ المعدل النسبي العام 40%وهو أصغر من المعدل النسبي المحايد 60 %وبلغت قيمة 20,768 وهي أكبر من القيمة المجدولة و مستوى دلالة 0,000 وهو أقل من0,05 ،وبالتالي يمكن القول أن لجان المراجعة تقوم بمسؤولياتها عي إعداد التقارير المالية على أكم وجه، والطريقة دقيقة ومحكمة وهذا ما أوضحته النتائج الإحصائية للجدول المبين أعلاه.

الفرع الثالث : نتائج اختبار كاي تربيع deux-khi للمحور الرابع

جدول رقم (21.4): نتائج اختبار كاي تربيع deux-khi للمحور الرابع

الرقم	الفقرة	قيمة كاي تربيع	درجة الحرية	مستوى الدلالة
24	المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تقدم التقارير الدورية التي تسهم في قياس مستوى الأداء للشركة وإدارة أنشطتها مما يخفف العبء على مجلس الإدارة	**61,900[a]**	**3**	**0,000**
25	بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية هنالك إشراف على أنظمة الرقابة الداخلية وتقييم مدى الالتزام باللوائح والقوانين والخطط المناسبة لها ودراسة التقارير الصادرة عنها ومدى تقيد الإدارة بالملاحظات المدونة عليها	**65,000[a]**	**3**	**0,000**

	والتزامها بتنفيذها وإبداء الرأي حيال القوائم المالية قبل اعتمادها .			
26	بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية هنالك مساهمة في ترشيح المراجع الخارجي والتعامل معه وكذلك التقصي والتحقق من مدى استقلاليته ودراسة الملاحظات التي يقدمها .	**22,875**[b]	**4**	**0,000**
27	بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية توجد دراسة للسياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي حيالها .	**79,875**[b]	**4**	**0,000**
28	بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية هنالك أداة رقابية للأطراف الخارجية في تقييم أداء الشركة من خلال الإفصاح والشفافية ومدى دقة القوائم المالية .	**22,675**[c]	**2**	**0,000**

المصدر: تم إعداده بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

يبين الجدول أعاله إجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الرابع بعد إخضاعها لاختبار كاي تربيع

بلغت العبارة 24 قيمة كاي تربيع [a] **61,900** عند درجة حرية 3 وبمستوى دلالة 0,000 أقل من مستوى المعنوية 0,05 وهذا ما يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية على إجابات الأفراد المشاهدة حول الفقرة التي تنص على أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تقدم التقارير الدورية التي تسهم في قياس مستوى الأداء للشركة وإدارة أنشطتها مما يخفف العبء على مجلس الإدارة.

بخصوص العبارة 25 فقد بلغت قيمة كاي تربيع **65,000**[a] عند درجة حرية 3 وبمستوى دلالة 0,000، وبالتالي يكون القرار أنه هناك فروق ذات دلالة إحصائية حول أنه نال كإشراف على أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتقييم مدى الالتزام باللوائح والقوانين والخطط المناسبة لها ودراسة التقارير الصادرة عنها ومدى تقيد الإدارة بالملاحظات المدونة عليها والتزامها بتنفيذها وإبداء الرأي حيال القوائم المالية قبل اعتمادها.

تشير قيمة كاي تربيع للعبارة رقم26 إلى **22,875**[b] عند درجة حرية 4 وبمستوى دلالة 0,000 وهو أصغر من مستوى المعنوية 0,05 , وهذا يوضح أنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية للفقرة المتمحورة على أن بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية هنالك مساهمة في ترشيح المراجع الخارجي والتعامل مع هو كذلك التقصي والتحقق من مدى استقلاليته ودراسة الملاحظات التي يقدمها.

بدرجةحرية2 وبمستوى دلالة 0,000 بلغت قيمة كاي تربيع للعبارة 79,875b27 ،وهذا يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية على إجابات المبحوثين حول وجود دراسة للسياسات المحاسبية المتبعة بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وإبداء الرأي حيالها ..

وقدرت قيمة كاي تربيع المحسوبة للعبارة28بـ8,450[b] عند درجة حرية 2 وبمستوى دلالة 0,004 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 مما يشير إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول إجابات المبحوثين عن أن بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية هنالك أداة رقابية للأطراف الخارجية في تقييم أداء الشركة من خلال الإفصاح والشفافية ومدى دقة القوائم المالية ..

بالنسبة للعبارة 18 فإن قيمة كاي تربيع تقدر بـ80,300[a] عند درجة حرية 3 وبمستوى دلالة0,000 وهي أصغر من مستوى المعنوية 0,05مما يشير إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية حول وجوب الشركات تشكيل لجان مراجعة من أجل تحسين جودة المعلومات المالية.

وبخصوص العبارة رقم 19 فقد بلغت قيمة كاي تربيع 30,100[c]عند درجة حرية 2 وبمستوى دلالة 0,000، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين حول أن توفر خصائص لجنة المراجعة يساهم في الرفع من فعالية وجودة المعلومات المالية.

الفرع الرابع: مناقشة الفرضية الرابعة

4. **الفرضية الرابعة H_1 :** هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في أنه ليس من الضروري إرساء لجان المراجعة بالجزائر لكفاية الرقابة، تقييم الأداء، الإفصاح، الشفافية ودقة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ولمعرفة صحة هذه الفرضية من عدمها يتطلب إجراء اختبار كاي تربيع khi-deux الذي يقيس درجة معنوية النتائج المحصل عليها، ويكون الاختبار بعد تحليل العبارة التي تخدم الفرضية، حيث يمكن عرض النتائج من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (22.4): تأثير معايير التدقيق على مهنة المراجعة بالجزائر

لجان المراجعة آلية لتفعيل حوكمة الشركات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافقا بشدة	المتوسط	الانحراف
100%	5.5%	9.16%	4.28%	43.52%	37.54%	**2,010**	**20,768**

المصدر: تم إعداده بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

توضح النتائج الإحصائية للجدول أعلاه أن 5.5% من المبحوثين أجابوا أنهم موافقون بشدة على أنه ليس من الضروري إرساء لجان المراجعة بالجزائر لكفاية الرقابة، تقييم الأداء، الإفصاح، الشفافية ودقة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.، أما 9.16% أجابوا أنهم موافقون على ذلك، أما 4.28% محايدون و43.52% غير موافقون، و43.52% غير موافقون بشدة، وذلك بمتوسط حسابي قدره 2.010، وبانحراف معياري قدره 20.768، مما يدل على عدم وجود تقارب بين المتوسط والانحراف، وهذا ما قد لا يخدم الفرضية.

سيتم فيما يلي بإجراء اختبار كاي تربيع khi-deux الذي يقيس درجة معنوية النتائج المحصل عليها، وذلك بإتباع النموذج أدناه:

H_0: لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في أنه ليس من الضروري إرساء لجان المراجعة بالجزائر لكفاية الرقابة، تقييم الأداء، الإفصاح، الشفافية ودقة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

H_1: توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في أنه ليس من الضروري إرساء لجان المراجعة بالجزائر لكفاية الرقابة، تقييم الأداء، الإفصاح، الشفافية ودقة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الجدول رقم (23.4): نتيجة اختبار الفرضية الرابعة

Khi-deux	Ddl	Sig
79.875	4	0,000

المصدر: تم إعداد بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

من خلال الجدول يلاحظ أن قيمة khi-deux المحسوبة هي= 79.875 x^2_c عند درجة الحرية ddl=4 ذات دلالة إحصائية، حيث إن مستوى المعنوية المرافق له Sig =0,000 ، وهو أكبر من قيمة مستوى الدلالة المعتمد (α= 0.05)أي أن: $X^2_t > X^2_c$

وعليه، يقبل الفرض العدم **H_0** ويرفض فرض البديل **H_1** ، بمعنى لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في أنه ليس من الضروري إرساء لجان المراجعة بالجزائر لكفاية الرقابة، تقييم الأداء، الإفصاح، الشفافية ودقة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، وهذا يعني عدم صحة الفرضية الرابعة.

المطلب السادس : صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

يقصد بصدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة في حساب معامل الارتباط بين المحاور والمعدل ككل وبهدف الاختبار إلى معرفة علاقة ارتباط المحاور مع المعدل الكلي .

الفرع الأول: معامل الارتباط بين معدل محاور الدراسة مع المعدل الكلي للعبارات

يبين الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل محور من محاور الدراسة والمعدل الكلي لعباراته، كما يبين أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى 0,000.

جدول رقم (24.4): معامل الارتباط بين معدل محاور الدراسة مع المعدل الكلي للعبارات

الرقم	المحاور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	لجان المراجعة آلية لتفعيل حوكمة الشركات	0,717	0,000
2	تأثير معايير التدقيق على مهنة المراجعة بالجزائر	0,541	0,000
3	تأثير لجان المراجعة على تحسين الأداء المحاسبي وجودة المعلومات المالية	0,425	0,000
4	حاجة المؤسسات الجزائرية للجان المراجعة	0,469	0,000

المصدر: تم إعداده بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

تدل معطيات الجدول الموضح أعلاه، على أن معامل الارتباط على درجة عالية للمحور الأول بقيمة 0,713 و مستوى دلالة 0,000 مقتربا من 1 أما بالنسبة للمحاور 2,3و4 فإن قيمة معامل الارتباط قد فاق 0,40 مستو ى أقل من 0,05 وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط متوسطة بين عبارات المحاور 2,3,4 و المعدل الكلي للعبارات، ، وهذا ما يؤكد لنا موثوقية النتائج وصحتها ومصداقية الدراسة.

الفرع الثاني : معامل الثبات (alpha cronbbach) لمحاور الدراسة

جدول رقم (25.4): معامل الثبات (alpha cronbbach) لمحاور الدراسة

الرقم	المحاور	عدد الفقرات	معامل الثبات
1	لجان المراجعة آلية لتفعيل حوكمة الشركات	6	0,919
2	تأثير معايير التدقيق على مهنة المراجعة بالجزائر	6	0,801
3	تأثير لجان المراجعة على تحسين الأداء المحاسبي وجودة المعلومات المالية	11	0,901
4	حاجة المؤسسات الجزائرية للجان المراجعة	5	0,765

المصدر: تم إعداده بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

يشير الجدول من خلال معطياته الإحصائية، إلى أن قيمة معامل ألفا كرونباخ Alpha Cronbach لإجابات المبحوثين على عبارات جميع محاور الدراسة أكبر من قيمة الحد الأدنى المعتمد عي قبول المعامل ألفا وهي60%، وهذا ما يدل على صدق وثبات المحاور واتساقها فيما بينها، وهو الأمر الذي يسمح الاعتماد على النتائج الإحصائية لوصول إلى تحقيق فرضيات الدراسة من خلال معرفة صحتها من عدمها.

خلاصة الفصل الرابع

من خلال فصل الدراسة الميدانية قمنا بشكل أساسي على دراسة وتحليل دور لجان المراجعة في تحسين الأداء المحاسبي المالي بالمؤسسة الاقتصادية، بحيث كان للاستبيان دور في الحصول على آراء أفراد عينة الدراسة (80) من أصحاب الاختصاص في مجال المراجعة والمحاسبة، حيث أشارت نتائج التحليل الإحصائي لعبارات الاستبيان باستخدام برنامج .SPSS وجملة الاختبارات المتعلقة بفرضيات الدراسة أن لجان المراجعة تؤدي دورا مهما في تحسين الأداء المحاسبي المالي، من خلال تطوير الأداء وتحقيق العدالة والمساءلة،المصداقية،الإفصاح والشفافية، وهذا ما يساهم بشكل إيجابي من الرفع من صحة المعلومة المحاسبية ومصداقية التقارير المالية، وبالتالي تحقيق التطبيق السليم للحوكمة بها، وهذا بوجود إتفاق إلى حد كبير بين أفراد العينة محل الدراسة.

بناء على ما تم دراسته والتعرض إليه في هذا الفصل، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار أداة الدراسة والتي يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- كل عبارات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه، حيث أن كل العبارات لها دور في الإجابة على إشكالية الدراسة؛
- وجود علاقة قوية بين كل محاور الاستبيان والهدف من هذه الدراسة، ويؤكد معامل الثبات ألفا كرونباخ ذلك من خلال وجود ثبات في أداة الدراسة؛
- إختبار فرضيات الدراسة يؤكد بأن هناك ثلاث فرضيات لهم علاقة ارتباط إيجابية بينما واحدة لها علاقة ارتباط سلبية دور لجان المراجعة في الأداء المحاسبي المالي بالمؤسسات الاقتصادية وجودة التقارير المالية.

الخاتمـــــة

الخاتمة

من خلال ما سبق عرضه في هذه الدراسة حول حوكمة الشركات وآليات تفعيلها، ذلك من خلال التركيز على مدى إسهامات لجان المراجعة في جودة المعلومات المحاسبية والمالية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تم التطرق في هذه الدراسة لحوكمة الشركات وآليات تفعيلها والإطار العلمي للمراجعة والرقابة، وتحديد دور لجان المراجعة وإسهاماتها في تحسين الأداء المحاسبي المالي، في الأخير تم التطرق للدراسة الميدانية عن طريق الاستبيان.

قد أثبتت لجان المراجعة أنها وسيلة من الوسائل التي تعزز من الحوكمة المحاسبية وفي دعم الموثوقية والشفافية في التقارير المالية التي تفصح عنها شركات المساهمة، وكذلك مساهمتها في دعم المدققين الخارجيين في استقلالهم فضلا عن مساهمتها في ضمان تفعيل المبادئ التي جاءت بها مختلف الهيئات الدولية والمحلية في مجال الحوكمة المحاسبية.

حاولنا إبراز أهمية لجان المراجعة من خلال دراسة وتحليل النتائج السابقة لبعض الدول الرائدة محاولة التشجيع على تسريع إرساءها بالجزائر، لأنها تعتبر أحد أهم دعائم الحوكمة المؤسسية وآلية رقابية بامتياز، مما يمكنها من رفع وتعزيز موثوقية القوائم المالية لمؤسسة، سواء بشكل مباشر من خلا إشرافها على القوائم المالية للمؤسسة ضبطا ورقابة أو بشكل غير مباشر من خلال دعم ومساندة الآليات الرقابية وعلى رأسها المراجعة الخارجية

أولا: نتائج الدراسة

من خلال ما سبق عرضه في هذه الدراسة في شقها النظري تم الوصول إلى مجموعة من النتائج هي كالتالي:

- تعتبر لجان المراجعة تعتبر حلقة تواصل وتفاعل مع مختلف اليات حوكمة الشركات، مما يجعلها تندرج ضمن التوليفات الأساسية التي تبين مدى مساهمتها في إضافة قيمة للشركات وبالتالي تحقيق حوكمة فعالة؛
- لجان المراجعة تقدم التقارير الدورية التي تسهم في قياس مستوى الأداء للشركة وإدارة أنشطتها مما يخفف العبء على مجلس الإدارة؛

- بوجود لجان المراجعة سيكون هنالك إشراف على أنظمة الرقابة الداخلية وتقييم مدى الالتزام باللوائح والقوانين والخطط المناسبة لها ودراسة التقارير الصادرة عنها ومدى تقيد الإدارة بالملاحظات المدونة عليها والتزامها بتنفيذها وإبداء الرأي حيال القوائم المالية قبل اعتمادها.
- بوجود لجان المراجعة سيكون هنالك مساهمة في ترشيح المراجع الخارجي والتعامل معه وكذلك التقصي والتحقق من مدى استقلاليته ودراسة الملاحظات التي يقدمها.
- لجان المراجعة تقوم بدراسة للسياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي حيالها
- لجان المراجعة هي أداة رقابية للأطراف الخارجية في تقييم أداء الشركة من خلال الإفصاح والشفافية ومدى دقة القوائم المالية.
- تضمن لجنة المراجعة من خلال تتبع الاداء المحاسبي المالي وجودة المعلومات من تأهيل مجلس الإدارة وزيادة قدرتهم على إدارة المخاطر بفعالية .

أما فيما يخص الشق التطبيقي للأطروحة فخرجت الدراسة الميدانية بمجموعة من النتائج التي تختبر فرضيات الدراسة نوضحها كالتالي:

- وجود علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية في أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يوفر للمديرين داخل الشركة سواء كانت ملكيتها عامة أم لا الأدوات التي يحتاجونها لضمان الفعالية والمساءلة واتخاذ قرارات صائبة ، **وهذا ما يحقق صحة الفرضية الأولى.**

- وجود علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية في أن المراجعة والرقابة المحاسبية لهم دور فعال من خلال مساعدة إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، وهما من أهم آليات التحكم، **وهذا ما يحقق صحة الفرضية الثانية.**

- وجود علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية في أن لجان المراجعة كآلية من آليات حوكمة الشركات تساهم بشكل كبير في دراسة السياسات المحاسبية والإشراف على الأداء وتقدم التقارير الدورية المفصلة، **وهذا ما يحقق صحة الفرضية الثالثة.**

- لا توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية في أنه ليس من الضروري إرساء لجان المراجعة بالجزائر لكفاية الرقابة، تقييم الأداء، الإفصاح، الشفافية ودقة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، وهذا يعني عدم صحة الفرضية الرابعة. **وهذا لا يحقق صحة الفرضية الرابعة.**

ثانيا: الإقتراحات

إستنادا إلى نتائج الدراسة يعرض الباحث بما يلي:

- يعتبر غياب لجان المراجعة من بين أهم النقائص التي تواجه وظيفة المراجعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ويؤثر سلبا على تعزيز التطبيق السليم لحوكمة الشركات.
- ضرورة إرساء لجان المراجعة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لدورها في نشر معلومة مالية صادقة وموثوقة وأكثر إفصاحا؛
- ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالأثر الإيجابي لتبني لجان المراجعة على شفافية وموثوقية القوائم المالية؛
- ضرورة سن قوانين تشريعات تلزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – الكبيرة والمتوسطة منها على وجه الخصوص بتبني لجان المراجعة.
- زيادة الاهتمام والتعريف بأهمية تطبيق لجان المراجعة نظراً لدورها في خلق بيئة تسودها الثقة والمصداقية وإعداد تقارير مالية سليمة, ونشر ثقافة الالتزام بين الأطراف ذات الصلة وتنمية الوعي بدور لجان المراجعة في تدعيم قدرة الشركة على الاستمرار.
- إلزام مجالس الإدارة في المؤسسات الجزائرية بتشكيل لجان المراجعة حيث أنها تعتبر من أهم آليات حوكمة الشركات.
- التركيز على تفعيل العلاقة والتعاون بين لجان المراجعة وكل من المراجع الداخلي والخارجي لما له من دور فعال في تعزيز الرقابة والإشراف على المؤسسة.
- إعادة النظر بالآلية المتبعة عند تعيين وعزل وتحديد أتعاب مراجع الحسابات والتأكيد على دور لجنة المراجعة في هذا الإطار.
- على الدولة الجزائرية القيام بتطوير القوانين الحاكمة للمؤسسات لتصبح أكثر ملاءمةً لتطبيق حوكمة الشركات.
- تشديد العقوبات والغرامات على الشركات المخالفة لقوانين الإفصاح وللنظم والتشريعات القانونية.
- ضرورة قيام الجهات المهنية المتخصصة بعمليات التدريب المستمرة ووضع البرامج اللازمة لتأهيل كل من المدققين الخارجيين والداخليين للقيام بالأدوار الجديدة المحاطة بهم لدعم وإرساء أسس حوكمة الشركات.
- قيام أقسام الكليات المتخصصة في الجامعات الجزائرية بتطوير مناهجها وتطوير برامجها لتشمل حوكمة الشركات ولجان المراجعة وضرورة أن يتم التركيز على عقد المؤتمرات والندوات وورش العمل والحالات العملية والتي تشرح الجوانب التطبيقية لمفهوم حوكمة الشركات والياتها.

ثالثا: آفاق الدراسة

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة إظهار الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة بهدف تشيع إرساءها بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، باعتبارها من أهم آليات حوكمة الشركات ولها القدرة على تعزيزها وتفعيلها في البيئة الجزائرية.

يمكن للباحثين أيضا التطرق لمواضيع ذات صلة أهمها:

- ضرورة إرساء لجان المراجعة بالجزائر لمواكبة الدول السباقة في تطبيقها
- أثر خصائص لجان المراجعة على جودة التقارير المالية.
- دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تأثير آليات حوكمة الشركات على تحسين مصداقية التقارير المالية في الشركات الجزائرية.
- مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن كشف الغش في الكشوفات المالية.

المراجع

أولا- المراجع باللغة العربية

I. الكتب

1. إبراهيم قلاني ، **قاموس الهدى مكتب الدراسات** ، عين مليلة الجزائر ، دار الهدى ، 2008.
2. إشتيوي إدريس عبد السلام، **المراجعة معايير و اجراءات**، دار النهظة العربية، ط4، بيروت، لبنان، 1996.
3. رأفت سلامة محمود، احمد سلامة كلبونة، عمر محمد زرياق، **علم تدقيق الحسابات النظري**، ط1، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2011.
4. أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2019.
5. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2010، .
6. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2010.
7. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2010.
8. أمين السيد احمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
9. بن عيشي بشير ويزيد تقرارت، **حوكمة الشركات من منظور محاسبي**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2017.
10. تقرارت يزيد، بن عيشي بشير، **حوكمة الشركات دراسة مالية ومحاسبية**، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2018.
11. حمدي عبد العظيم، **عولمة الفساد وفساد العولمة: إداري- تجاري- سياسي- دولي**، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2008.
12. خالد أمين عب الله, **علم تدقيق الحسابات**, دار وائل للنشر, عمان, الأردن, ط1, 2000.
13. خلف عبد الله الوردات، " **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية IIA**"، ط 1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

14. خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

15. د . محمد نصر الهواري وآخرون ، **المراجعة - تأصيل علمي - ممارسة عملية**، مكتبة دعم الكتاب الجامعي ، جامعة عين شمس ، 2000.

16. رأفت سلامة محمود، احمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات النظري**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

17. رأفت سلامة محمود، احمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

18. رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.

19. رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.

20. سلامة عبد الصانع أمين علم الدين، **دور الرقابة في حوكمة الشركة**، دار النهضة العربية، مصر، 2016.

21. طارق حمادة، **تحليل القوائم المالية لأعراض الاستثمار و منح الائتمان**، الدار الجامعية، الإبراهيمية، 2006.

22. عبد الكريم أبو مصطفى ، **الإدارة و التنظيم** ، ط1 ، دار النشر عمان ، الأردن ، 2001.

23. عبد الفتاح الصحن, محمد السيد سرايا, المراجعة الداخلية, الدار الجامعية, الإسكندرية, مصر, 2004.

24. عبد المالك عمر زيد، **المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي**، الجزء الأولى إطار التاريخي للمحاسبة، ط 1 ، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2002.

25. علي الشريف، **الإدارة المعاصرة** ، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

26. عمر لشهب، **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري - دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة**- ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014.

27. عوض سلامة الرحيلي، "**لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية**"،مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، العدد: 1،السعودية،2008.

28. غسان فلاح المطارنة، "**تدقيق الحسابات المعاصر**"، الطبعة الأولى, دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006.

29. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

30. غضبان حسام الدين، **محاضرات في نظرية الحوكمة**، الطبعة 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

31. الكبيسي عبدالستار و أخرون، **المحاسبة المالية** ، الجزء الأول ، عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع، 1999.

32. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالية، المطابع المركزة**، عمان، الأردن، 2003.

33. محمد التوهامي طواهري، صديقي مسعودي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.

34. محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.

35. محمد أمين، الرقابة الداخلية و مراجعة الحسابات، **مركز الخبرات الإدارة و المحاسبة**، مارس 2001، www. camecenter.com .21h :32m, 10/01/2020.

36. مسلم علي عبد الهادي، **نظم المعلومات الإدارية**، مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، ط1، الإسكندرية، مصر، 1994.

37. مصطفى نجم البشاري، **المحاسبة المالية** ، الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة، 2006.

38. مللستاين، ابرام، **دور مجالس الإدارة والمساهمين في حوكمة الشركات**، من كتاب حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، الطبعة الثالثة، 2003.

39. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية** ، ط 1 ، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006.

40. ناصر نور الدين عبد اللطيف، **نظم المعلومات المحاسبية ومعالجة البيانات والبرامج الجاهزة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

41. نصر صالح محمد، **نظرية المراجعة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2015.

42. هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية**، ط3، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.

43. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.

II. المجلات

1- أحمد سامح محمد رضا رياض، "**دور لجان المراجعة في تخفيض المستحقات الاختيارية: دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الكيمائية في مصر**"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 3، مصر، 2010.

2- أحمد مؤيد عطية لحيالي، **جودة نظم المعلومات المصرفية ودورها في إدارة الأزمات ، دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية**، الموصل : جامعة الموصل ، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 33، العدد 104، 2011.

3- إيهاب نظمي، أسامة عبد المنعم علي،"**أدوات الحاكمية المؤسسية وأثرها في الحد من ممارسات الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية**"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، المجلد 1، العدد 3، 2015.

4- بن حمود محبوب، بوسمامة محمد، **المراجعة المحاسبية المعرفية في ظل المتغيرات الدولية الراهنة**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة سعد دحلب البليدة، العدد 2012/07.

5- حمادة رشا ، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، دمشق، المجلد 26، العدد الثاني، 2010.

6- زين علي أحمد، "**مبادئ وممارسات حوكمة الشركات**"،مجلة المال والتجارة، العدد: 493، مصر، 2010.

7- زين يونس، **أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات**، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الوادي، العدد السادس، الجزائر، 2014.

8- سعد بن على الوابل، **الحوكمة المؤسسية والشرعية فى المصارف الإسلامية**، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد الأول ديسمبر 2015.

9- سمرة ياسر محمد السيد عبد العزيز، **تقييم جودة لجان المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 4، مصر، 2010.

10- الشمري نورة محمد عبد الله الموعد، **تفعيل دور لجان المراجعة وقواعد الحوكمة في الحد من المخاطر المالية في البنوك التجارية الكويتية**، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد 2، مصر، 2011.

11- شيخي بلال، **دور لجان المراجعة في رفع مستوى حوكمة الشركات**، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، العدد الخامس، جوان 2020.

12- شيرين مأمون سيد احمد محمد، **أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 07 ، العدد 01- جوان 2020.

13- صالح ميلود خلاط وعبد الحكيم محمد مصلي، **دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية**، المجلة الجامعة، العدد: 16، المجلد: 1، ليبيا، 2016.

14- صليب ليلى عزيز، **دراسة انتقاديه لقرار إنشاء لجنة المراجعة المصرية**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 28، العدد 2، مصر، 2004.

15- عبد الله علي المنيف وعبد الرحمن إبراهيم الحميد،"**مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها: دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية**"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 11، السعودية، 1998.

16- عبد المطلب السرطاوي وآخرون، "**أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية**"، مجلة جامعة النجاح للعلوم الإنسانية، المجلد 27، العدد 4، فلسطين، 2013.

17- مجدى محمد سامى، **دور لجان المراجعة فى حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة فى بيئة الأعمال المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الإسكندرية العدد رقم 2، المجلد رقم 46، يوليو 2009.

18- محمد عبد الله المومني، **تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات: دراسة ميدانية**، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد: 1، 2010.

19- محمد ياسين غادر, **محددات الحوكمة ومعاييرها**, كلية إدارة الأعمال, جامعة الجنان, طرابلس لبنان, المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة عولمة الإدارة في عصر المعرفة 15-17 ديسمبر 2012.

20- محي الدين محمد إبراهيم عثمان النعيم، إبراهيم يعقوب إسماعيل عثمان، سفيان أبو البشر ادم سعد، **أثر فاعلية خصائص لجان المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية المنشورة**، مجلة الاقتصاد الجديد المجلد 11، العدد:2، جزء 1، 2020.

21- مناور حداد، "**دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية**"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسنطينة، الجزائر، العدد 37، جوان 2012.

22- مها محمود رمزي ريحاوي، **الشركات المساهمة مابين الحوكمة والقوانين والتعليمات: حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد (1)، المجلد 24، دمشق، 2008.

23- النواس رافد عبيد، **اثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات – أنموذج مقترح-**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد رقم 14، العدد 50، 2008.

24- هدى خليل، **دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثامن والثلاثون، 2014.

III. الملتقيات والمؤتمرات

25- أشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات**، المؤتمر العربي الأول في التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مصر،2005 .

26- الرحيلي، عوض سلامة، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات –حالة السعودية**، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، القاهرة، 2005.

27- رئيس مجلس الإدارة للهيئة العامة لسوق المال المصري ، قرار بشأن إصدار دليل تطبيق القواعد التنفيذية الحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة في البورصة، القرار رقم 62 المؤرخ في 17 أفريل 2007 بمحافظة الجيزة ، مصر ، 2007.

28- علي صلاح عبد العاطي، **حوكمة الشركات**، المصرية للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2017.

29- عوض سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات** - حالة الأول حول التدقيق الداخلي في إطار السعودية، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي حوكمة الشركات، القاهرة، 2005 .

30- غرفة أبو ظبي، **أساسيات الحوكمة مصطلحات ومفاهيم**، سلسلة النشرات التقنية لمركز ابوظبي للحوكمة.

31- الكسندر شكولنيكوف، أندرو ولسون، **حوكمة الشركات كأداة تنموية**، مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE

32- ماهر المصري، **مدونة قواعد حوكمة الشركات في فلسطين**، اللجنة الوطنية للحوكمة ، تشرين ثاني 2009.

33- محمد سفير، بلقاسم رابح، **أهمية حوكمة الشركات في تأطير ممارسات الإبداع المحاسبي في الشركة**، المؤتمر العلمي الدولي حول الإبداع والابتكار في منظمات الأعمال، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح، الأردن، 2016.

34- محمد ياسين غادر, **محددات الحوكمة ومعاييرها**, كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، طرابلس لبنان، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة عولمة الإدارة في عصر المعرفة 15-17 ديسمبر 2012.

35- ميخائيل، اشرف حنا، **تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات**، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 2005.

IV. الرسائل الجامعية

1- حسياني عبد الحميد، **أهمية وجود لجان التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الاتجاه الدولي نحو تعزيز حوكمة المؤسسات**، أطروحة دكتوراة جامعة الجزائر 03، 2015.

2-مفتاح بختة، **لجان المراجعة وتأثيرها على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2021.

3-هاشم محمد خليل، **الدعاوى الناشئة عن مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة**، رسالة ماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، 2011.

4-علي عمر احمد سوسي، **معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا**، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة باتنة، 2011/2010.

5-الصالح أحمد علي، **بناء محافظ رأس المال الفكري من الأنماط المعرفية ومدى ملاءمتها لحاكمية الشركات في القطاع الصناعي المختلط في بغداد**، أطروحة دكتوراه غير منشورة كلية الإدارة والاقتصاد، قسم إدارة الأعمال، جامعة بغداد، بغداد، العراق، 2006.

6-مفتاح بختة، **لجان المراجعة وتأثيرها على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2021.

7-ناصر محمد علي المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**، مذكرة ماجستير، في علوم التسيير ، جامعة باتنة، الجزائر، 2009.

8-مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية حالة الجزائر** ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة الجزائر، 2004.

9-ناصر محمد على المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات** ، مذكرة ماجستير، في علوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009.

10- مختار مسامح، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي ، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية** ، أطروحة دكتوراه ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة، الجزائر، 2011 .

11- قاسم محمد عبد الله البعاج، **اثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية** ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، الخرطوم : جامعة النيل ، كلية الدراسات العيا، 2018.

12- عائشة طالبي، **تقييم المالي للمؤسسة في ظل عدم التماثل ألمعلومتي** ، رسالة ماجستير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف، الجزائر، 2005.

13- درويش محمد مسلم، **دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية**، (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد – جامعة دمشق، 2009.

ثانيا- المراجع باللغة الأجنبية.

I. الكتب

1. A.D. chambers , **Research on internal auditing : issues and possibilities** , pitman publishing , London , 1984 .
2. **AICPA Professional Standards** , New York commerce clearing House 1981 , Vol - 1
3. Alain mikol, **les formes d'audit dans l'encyclopédie de comptabilité control de gestion et audit** .,Edition dunod-paris, 2000.
4. Alvin A. Arens and Others, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, edition Pearson, 14th edition, New Jersey, USA 2012.
5. American Accounting Association (AAA), " **Report of the Committee on Basic Auditing coneepts** " The Accounting Review (supplment to vol, XLVII, 1972.
6. Anne le manh, A, Maillet, C : Normes comptables internationales IAS-IFRS, 5e édition, Foucher, 2007.
7. Ayed, Amor , **les états financiers**, Tunis, C.L.E, 2001.
8. B.N. Tandon and others " **Practical Auditing** " - Schand and company LTD. 1997.
9. Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Reda Khelassi, **Manuel comptabilite et audit**, BERTI Edition, Alger, 2013.
10. Fatma Sehaba, Lahlou Chérifi, **Gouvernance d'entreprise et performance rôle du conseil d'administration d'une entreprise publique Algérienne**, international journal of Business and economic strategy, vol 10, 2019.
11. Faure. A. **La comptabilité c'est simple**, Paris : Chiron, 2006.
12. Grégoriy, H. Grégory, **lire les états financiers en IFRS édition**, Paris, organisation, 2004.
13. Jack C. Robertson and Fredrick G. Davis " **Auditing** " Ed - Sth , Business , publications , Inc. plano , Texas , 1988.
14. Jean- François et Bernard, colasse, **juste valeur**, Paris, economica, 2001.
15. Kambil , Ajit & Others ," **The Seven Disciplines for Venturing in China** ", Mistsloan – Management Review ,Vol. 47 ,No. 2 , 2006.
16. Maillet.B, le manh,A , **normes comptable international IAS/IFRS** , Alger, berti, 2007.
17. Mintz, Steven M., " **Improving Corporate Governance Systems : A Stakeholders Theory Approach** " , 2003.

18. Muhamad Sori Zulkarnain,**Attributtes of an Effective Audit Committee**, Doctoral Thesis, The University Of Sheffield, 2013.
19. P Nonna Martinov-Bennie Dominic S.B, Soh Dale Tweedie, **An investigation into the roles, characteristics, expectations and evaluation practices of audit committees , Managerial** Auditing Journal, Vol. 30, Iss 8/9, 2015.
20. Powers Resoyces Corporation - **Powers CIA Review** - part one, 2004.
21. Shen, W., **The dynamics of the CEO-board relationship**: An Evolutionary perspective, The Academy of Management Review , Vol.2, No,3, 2003.
22. Smith Report, Financial Reporting Council (FRC) , " **Audit Committee-Combined Code Guidance** " , Smith Report , London, 2003.
23. Spicer and Pegler " **Practical Auditing** (Allied publishers PVT.Ltd , Ed 1989 , pl
24. Stein , Bob , " **Effective Governance : Are We There Yet ?,** Cross Currenst ,The Magazine for Financial Services Executives , Issue No. 17 , Spring , 2004 .
25. T.C. Richard Brown and E.C. Jack (eds), **A. History of Accounting and Accountants** , Edin burgh , ch , IV, 1905.
26. Wheelen , Thomas L . & Hunger , David J., **Strategic Management & Business Policy Concepts** , Pearson Education , Inc. , 2004.

II. المجلات

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

2- Cohen, Jeffrey et al., **The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality** " , Journal of Accounting Literature , 2004 .

3- Hilliman, A.J., Withers, M.C., Collins, B.J., **Resource dependence theory**: A Review, Journal of Management, Vol.35,No. 6, 2009.

4- Jefry R Cohen and all, The Implications for Auditing Practice and Research of Alternative Perspectives on Corporate Governance, A Journal of Practice & Theory, 2008.

5- John, Kose and Kedia, Simi, " **Design of Corporate Governance** : Role of Ownership Structure , Takeovers, and Bank Debit " , 2003.

6- Sarra, Janis ,**Comparative Standards of Corporate Accountability & Responsibility**, Corporate Governance – International Journal for Enhancing Board Performance , Vol. 4 , No .2, 2004.

7- Sehaba Fatma, ChérifiLahlou,**"Gouvernance d'entreprise et performance rôle du conseil d'administration d'une entreprise publique Algérienne"**, international journal of Business and economic strategy, vol 10, 2019.

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

III. التقارير

9- Abdallah, H. and Valentine ,H**., Fundamentals and Ethics Theories of Corporate Governance**, Middle Eastern Finance and Economics,4, 2009.

10- Adrian Fares,**Governance from banking perspective**, center for international private enterprise, workshop 2.

11- Archambeault, Deborah S., " **The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting : Evidence from SEC Enforcement Cases** " , Nov. 2002.

12- Audit Committee Institute (ACI),**Audit committee handbook**, KPMG, France,9 May 2007.

13- Bouassida, S, , Mourad,lakhdhar ,M, séminaire sur le therme , **les normes IAS/IFRS en entrepr**ise : vip group, février 2005.

14- Cadbury Committee, **Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance** , London ,Gee and Co. ltd. , 1992,

15- Cobit 3rd Edition Management Guidelines, July 2000.

16- Committee Of Sponsoring Organization (COSO) , "**Report: Internal Control – An Integrated Framework**" , USA, 1992.

17- Donaldson, T. and Preston, L .E., **The Stakeholder Theory of the Corporation Concepts, Evidence and Implications**, Academy of Management Review, Vol.20, No.1, 1995.

18- Fawzy, S,**Assessment for corporate governance in Egypt**, Working paper the Egyptian center for economic studies, N: 82, Egypt, April 2003.

19- **General Guide lines on Intemal Auditing** , Institute of chartered Accountants of India , 1983 .

20- Hess, David; Impavido, Gregorio.. **Governance of Public Pension Funds : Lessons from Corporate Governance and International Evidence.** Policy Research Working Paper;No. 3110. World Bank, Washington, DC. 2003

21- Institute of International Finance (IIF) , Equity Advisory Group , " **Policies of Corporate Governance & Transparency in Emerging Markets** " , Feb., 2002.

22- ISACA San Francisco Chapter, **Integrating COBIT 4.1 into the IT Audit Process, Planning, Scope Development, Practices**, PowerPoint, California, USA, 2012.

23- James DeLoach, **Improving Organizational Performance and Governance**, Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission COSO), February 2014.

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

25- Mustafa Tevfik Kartal, Cemal İbiş, Özgür Çatıkkaş, **Adequacy of Audit Committees: A Study of Deposit Banks in Turkey**, Borsa istanbul Review, Elsevier, 2018, P: 6.

26- **Organization for Economic Cooperation and Development, Beijing**, 2000.

27- Private Sector Corporate Trust , " **Good Corporate Governance in State-Owned Corporations –Final Draft Guidelines** " 2002.

28- Robert, John, " **Agency Theory , Ethics and Corporate Governance** " , **presented at the Corporate Governance and ethics Conference**, Mac Quarie, Graduate School of Management –Sydney, Australia, June 28-30, 2004.

29- Sarbanes, P. and Oxley ,M., " **Sarbanes-Oxley Act of 2002** " , A Congress , Washington DC.

30- Steven A. Ilarrot and lori Moason - Olsen, **Com Audit Committee Prevent Management Froual**, KPMG's Audit Committee Institute, January 2007.

31- Steven A. Ilarrot and lori Moason - Olsen, Com Audit Committee Prevent Management Froual, KPMG's Audit Committee Institute, January 2007.

32- The Institute of Internal Auditors (IIA), **The Role of Auditing in Public Sector Governance**, 2006.

33- Wikipedia,the Free Encyclpedia, **Corporate Governance**, 2017.

34- World Bank , " **The Challenge of State –Owned Enterprise Corporate Governance for Emerging Markets** " ,2006.

35- Zingales , Louigie , **Corporate Governance** , NBER , Working Paper , 1997.

IV. موقع الأنترنيت

1- Standards for the Professional Practices Framework http://www.theiia.org/standard

2- **Standards for the Professional Practices Framework** http://www.theiia.org/standard

3- Systems Audit of GRC Using COBIT 5 – Rafeq, CA.-Information Technology-Sep.2018 -Page 104 - www.icai.org

4- ttps://us.aicpa.org/research/standards/auditattest/sas.

5- www.cma.gov.eg

6- www.coso.org

7- www.siironline.org

الملاحق

الملحق رقم 01: الاستبيان

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

استبانة البحث

سيداتي سادتي الكرام في إطار التحضير لإعداد أطروحة الدكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص محاسبة، بعنوان **دراسة دور لجان المراجعة في تحسين الأداء المحاسبي و المالي – دراسة ميدانية-** تم إنجاز هذا الاستبيان بهدف التعرف على دور لجان المراجعة في تحسين الأداء المحاسبي و المالي ولهذا

نرجو من سيادتكم المحترمة الإجابة على فقرات الإستبانة وفقا لآرائكم من أجل الوصول إلى نتائج موضوعية ودقيقة من خلال وضع إشارة (X) على الإجابة التي ترونها ملائمة.

أحيطكم علما أن الغاية من إجراء هذا البحث، غاية علمية بحتة وسوف يتم التعامل مع إجابتكم وفقا لقواعد النزاهة العلمية والسرية الكاملة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

لكم مني خالص الشكر على تعاونكم معنا سلفا.

من إعداد الباحث: غـــــــروي خالد

المحور الأول: معلومات عن المبحوثين

يرجى وضع علامة (X) في المكان المناسب:

1. العمر: أقل من 30 ☐ من 31-40 ☐
   من 41-50 ☐ أكبر من 50 ☐
2. المؤهل العلمي: دراسات عليا ☐ ليسانس ☐
   بكالوريا ☐ أخرى ☐
3. التخصص العلمي: محاسبة ☐ مالية ☐
   مراجعة ☐ أخرى ☐
4. الخبرة: من 5-10 سنوات ☐ من 11-15 سنة ☐
   من 16-20 سنة ☐ أكثر من 20 سنة ☐
5. الوظيفة الحالية: خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐
   محاسب معتمد ☐ أكاديمي ☐
   :

المحور الثاني: لجان المراجعة آلية لتفعيل حوكمة الشركات

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	السبب الرئيسي لظهور لجان المراجعة هو الحاجة للعمل على تعزيز حوكمة المؤسسات					
2	تقوم لجنة المراجعة بتقييم الأخطار التي قد تتعرض لها الشركة وتنعكس على تقاريرها المالية.					
3	تساهم لجنة المراجعة في التنسيق بين مصلحة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة					
4	تعمل لجنة المراجعة على حل المشاكل بين الإدارة والمراجع الداخلي.					
5	تساعد استقلالية أعضاء لجنة المراجعة في فعالية الحوكمة في الشركات					
6	تحرص لجنة المراجعة على تقديم لمجلس الإدارة والمساهمين معلومات مالية ذات جودة ودقة عالية					

المحور الثالث: تأثير معايير التدقيق على مهنة المراجعة بالجزائر

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
7	المراجعة في الجزائر تطورت بشكل مناسب مع التطورات التي أحدثها الإصلاح المحاسبي في الجزائر					
8	أغلب المعايير الدولية للمراجعة قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.					
9	تعد المعايير الدولية للمراجعة أداة لتحسين					

	مهنة المراجعة في الجزائر					
10	إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر حسب المعايير الدولية لها اثر ايجابي على المهنة					
11	يعتبر الاختلاف في قوانين الشركات والضرائب عائق لتطبيق المعايير الدولية للمراجعة في المؤسسات					
12	المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي تضفي عليها عملية الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية بخصائص نوعية ما يمنحها مستوى عال من الجودة و الثقة.					

المحور الرابع: تأثير لجان المراجعة على تحسين الأداء المحاسبي وجودة المعلومات المالية

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
13	تمتع أعضاء لجنة المراجعة بخبرة المالية جيدة تؤثر على جودة المعلومات المالية					
14	توجد علاقة إيجابية بين وجود لجان المراجعة وفعالية الأداء المحاسبي					
15	تقوم لجنة المراجعة بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية					
16	يساهم وجود لجان المراجعة في تحسين آلية تطبيق معايير الإبلاغ المالي					
17	يجب على لجنة المراجعة أن تتأكد من أن السياسات المحاسبية والمعايير المستخدمة في إعداد القوائم المالية تتواكب وتتوافق مع الإصدارات المهنية.					
18	يجب على الشركات تشكيل لجان مراجعة من أجل تحسين جودة المعلومات المالية.					

19	توفر خصائص لجنة المراجعة يساهم في الرفع من فعالية وجودة المعلومات المالية.					
20	يجب على الشركات تشكيل لجان مراجعة من أجل تحسين الأداء المحاسبي المالي.					
21	يزيد لجان المراجعة من وجود ملائمة في المعلومات المالية					
22	يؤثر حجم لجان المراجعة على موثوقية المعلومات المالية المحاسبية.					
23	تعمل لجان المراجعة عي تحبسين فعالية القوائم المالية					

المحور الخامس: حاجة المؤسسات الجزائرية للجان المراجعة

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
24	المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تقدم التقارير الدورية التي تسهم في قياس مستوى الأداء للشركة وإدارة أنشطتها مما يخفف العبء على مجلس الإدارة					
25	بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية هنالك إشراف على أنظمة الرقابة الداخلية وتقييم مدى الالتزام باللوائح والقوانين والخطط المناسبة لها ودراسة التقارير الصادرة عنها ومدى تقيد الإدارة بالملاحظات المدونة عليها والتزامها بتنفيذها وإبداء الرأي حيال القوائم المالية قبل اعتمادها.					
26	بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية هنالك مساهمة في ترشيح المراجع الخارجي والتعامل معه وكذلك التقصي والتحقق من					

	مدى استقلاليته ودراسة الملاحظات التي يقدمها.					
27	بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية توجد دراسة للسياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي حيالها.					
28	بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية هنالك أداة رقابية للأطراف الخارجية في تقييم أداء الشركة من خلال الإفصاح والشفافية ومدى دقة القوائم المالية.					

الملحق رقم 02: نتائج الدراسة الاستبيانية حسب برنامج SPSS

Les annexes :

1er chapire :

1-stat descriptif :

VAR00001

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	1,3	1,3	1,3
	محايد	1	1,3	1,3	2,5
	موافق	39	48,8	48,8	51,2
	موافق بشدة	39	48,8	48,8	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00002

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	1,3	1,3	1,3
	محايد	1	1,3	1,3	2,5
	موافق	40	50,0	50,0	52,5
	موافق بشدة	38	47,5	47,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00003

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	2,5	2,5	2,5
	موافق	41	51,2	51,2	53,8
	موافقبشدة	37	46,3	46,3	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00004

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	1,3	1,3	1,3
	موافق	42	52,5	52,5	53,8
	موافق بشدة	37	46,3	46,3	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00005

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	2,5	2,5	2,5
	موافق	38	47,5	47,5	50,0
	موافقبشدة	40	50,0	50,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00006

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	3,8	3,8	3,8
	موافق	40	50,0	50,0	53,8
	موافقبشدة	37	46,3	46,3	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

Corrélation et fiabilité :

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments standardisés	Nombre d'éléments
,919	,920	6

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
VAR00001	4,4500	,59321	80
VAR00002	4,4375	,59201	80
VAR00003	4,4375	,54758	80
VAR00004	4,4500	,52531	80
VAR00005	4,4750	,55060	80
VAR00006	4,4250	,56870	80

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélation multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
VAR00001	22,2250	5,594	,775	,659	,903
VAR00002	22,2375	5,728	,721	,604	,911
VAR00003	22,2375	5,880	,731	,598	,909
VAR00004	22,2250	5,696	,857	,751	,893
VAR00005	22,2000	5,732	,791	,691	,901
VAR00006	22,2500	5,759	,747	,602	,907

Fiabilité :

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	,823
		Nombre d'éléments	3[a]
	Partie 2	Valeur	,879
		Nombre d'éléments	3[b]
	Nombre total d'éléments		6
Corrélation entre les sous-échelles			,845
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		,916
	Longueur inégale		,916
Coefficient de Guttman			,916

a. Les éléments sont : VAR00001, VAR00002, VAR00003.

b. Les éléments sont : VAR00004, VAR00005, VAR00006.

T test :

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
VAR00001	67,096	79	,000	4,45000	4,3180	4,5820
VAR00002	67,043	79	,000	4,43750	4,3058	4,5692
VAR00003	72,483	79	,000	4,43750	4,3156	4,5594
VAR00004	75,769	79	,000	4,45000	4,3331	4,5669
VAR00005	72,694	79	,000	4,47500	4,3525	4,5975
VAR00006	69,595	79	,000	4,42500	4,2984	4,5516

Test de Khi-deux :

Tests statistiques

	VAR00001	VAR00002	VAR00003	VAR00004	VAR00005	VAR00006
Khi-carré	72,200[a]	72,300[a]	34,525[b]	37,525[b]	34,300[b]	31,675[b]
ddl	3	3	2	2	2	2
Sig. asymptotique	,000	,000	,000	,000	,000	,000

a. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 20,0.

b. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 26,7.

Annexes chapitre 2 :

VAR00007

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	21	26,3	26,3	26,3
	محايد	1	1,3	1,3	27,5
	موافق	30	37,5	37,5	65,0
	موافق بشدة	28	35,0	35,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00008

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	1,3	1,3	1,3
	محايد	37	46,3	46,3	47,5
	موافق	16	20,0	20,0	67,5
	موافق بشدة	26	32,5	32,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00009

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	2,5	2,5	2,5
	موافق	40	50,0	50,0	52,5
	موافقبشدة	38	47,5	47,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00010

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	1,3	1,3	1,3
	موافق	44	55,0	55,0	56,3
	موافقبشدة	35	43,8	43,8	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00011

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق	37	46,3	46,3	46,3
	محايد	2	2,5	2,5	48,8
	موافق	20	25,0	25,0	73,8
	موافقبشدة	21	26,3	26,3	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00012

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	2,5	2,5	2,5
	موافق	42	52,5	52,5	55,0
	موافقبشدة	36	45,0	45,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

Corrélation et fiabilité :

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments standardisés	Nombre d'éléments
,801	,853	6

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
VAR00007	3,8125	1,18101	80
VAR00008	3,8375	,90629	80
VAR00009	4,4500	,54888	80
VAR00010	4,4250	,52229	80
VAR00011	3,3125	1,29843	80
VAR00012	4,4250	,54599	80

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélation multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
VAR00007	20,4500	8,478	,651	,572	,752
VAR00008	20,4250	9,235	,779	,647	,715
VAR00009	19,8125	11,800	,596	,665	,776
VAR00010	19,8375	11,961	,585	,796	,780
VAR00011	20,9500	8,681	,520	,398	,805
VAR00012	19,8375	12,011	,539	,775	,784

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	,745
		Nombre d'éléments	3[a]
	Partie 2	Valeur	,475
		Nombre d'éléments	3[b]
	Nombre total d'éléments		6
Corrélation entre les sous-échelles			,743
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		,853
	Longueur inégale		,853
Coefficient de Guttman			,842

a. Les éléments sont : VAR00007, VAR00008, VAR00009.

b. Les éléments sont : VAR00010, VAR00011, VAR00012.

T test :

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
VAR00007	80	3,8125	1,18101	,13204
VAR00008	80	3,8375	,90629	,10133
VAR00009	80	4,4500	,54888	,06137
VAR00010	80	4,4250	,52229	,05839
VAR00011	80	3,3125	1,29843	,14517
VAR00012	80	4,4250	,54599	,06104

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
VAR00007	28,874	79	,000	3,81250	3,5497	4,0753
VAR00008	37,873	79	,000	3,83750	3,6358	4,0392
VAR00009	72,515	79	,000	4,45000	4,3279	4,5721
VAR00010	75,779	79	,000	4,42500	4,3088	4,5412
VAR00011	22,818	79	,000	3,31250	3,0235	3,6015
VAR00012	72,490	79	,000	4,42500	4,3035	4,5465

Test de Khi-deux

Tests statistiques

	VAR00007	VAR00008	VAR00009	VAR00010	VAR00011	VAR00012
Khi-carré	26,300[a]	35,100[a]	34,300[b]	38,575[b]	30,700[a]	34,900[b]
ddl	3	3	2	2	3	2
Sig. asymptotique	,000	,000	,000	,000	,000	,000

a. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 20,0.

b. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 26,7.

المحور الثالث: تأثير لجان المراجعة على تحسين الأداء المحاسبي وجودة المعلومات المالية

VAR00013

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق	1	1,3	1,3	1,3
	محايد	1	1,3	1,3	2,5
	موافق	14	17,5	17,5	20,0
	موافقبشدة	64	80,0	80,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00014

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	22	27,5	27,5	27,5
	موافقبشدة	58	72,5	72,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00015

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق	1	1,3	1,3	1,3
	محايد	2	2,5	2,5	3,8
	موافق	22	27,5	27,5	31,3
	موافقبشدة	55	68,8	68,8	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00016

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	3,8	3,8	3,8
	موافق	38	47,5	47,5	51,2
	موافقبشدة	39	48,8	48,8	100,0

	Total	80	100,0	100,0	

VAR00017

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	53	66,3	66,3	66,3
	موافقبشدة	27	33,8	33,8	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00018

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق	1	1,3	1,3	1,3
	محايد	1	1,3	1,3	2,5
	موافق	30	37,5	37,5	40,0
	موافقبشدة	48	60,0	60,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00019

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	5,0	5,0	5,0
	موافق	34	42,5	42,5	47,5
	موافقبشدة	42	52,5	52,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00020

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	30	37,5	37,5	37,5
	موافقبشدة	50	62,5	62,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00021

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق	1	1,3	1,3	1,3
	موافق	21	26,3	26,3	27,5
	موافقبشدة	58	72,5	72,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00022

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	19	23,8	23,8	23,8
	موافقبشدة	61	76,3	76,3	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00023

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	2,5	2,5	2,5
	موافق	21	26,3	26,3	28,7
	موافقبشدة	57	71,3	71,3	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments standardisés	Nombre d'éléments
,901	,903	11

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
VAR00013	4,7625	,53353	80
VAR00014	4,7250	,44933	80
VAR00015	4,6375	,60050	80
VAR00016	4,4500	,57147	80
VAR00017	4,3375	,47584	80
VAR00018	4,5625	,59201	80
VAR00019	4,4750	,59481	80
VAR00020	4,6250	,48718	80
VAR00021	4,7000	,53722	80
VAR00022	4,7625	,42824	80
VAR00023	4,6875	,51788	80

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélation multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
VAR00013	45,9625	14,366	,590	,547	,895
VAR00014	46,0000	14,506	,680	,675	,891
VAR00015	46,0875	13,726	,663	,616	,891
VAR00016	46,2750	14,025	,628	,669	,893
VAR00017	46,3875	14,443	,655	,581	,891
VAR00018	46,1625	13,758	,667	,636	,891
VAR00019	46,2500	13,886	,631	,742	,893
VAR00020	46,1000	14,370	,658	,722	,891
VAR00021	46,0250	14,202	,629	,714	,893
VAR00022	45,9625	14,973	,567	,550	,896
VAR00023	46,0375	14,163	,669	,624	,890

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	,844
		Nombre d'éléments	6[a]
	Partie 2	Valeur	,810
		Nombre d'éléments	5[b]
	Nombre total d'éléments		11
Corrélation entre les sous-échelles			,778
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		,875
	Longueur inégale		,876
Coefficient de Guttman			,863

a. Les éléments sont : VAR00013, VAR00014, VAR00015, VAR00016, VAR00017, VAR00018.

b. Les éléments sont : VAR00019, VAR00020, VAR00021, VAR00022, VAR00023.

T test

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
VAR00013	79,840	79	,000	4,76250	4,6438	4,8812
VAR00014	94,055	79	,000	4,72500	4,6250	4,8250
VAR00015	69,074	79	,000	4,63750	4,5039	4,7711
VAR00016	69,648	79	,000	4,45000	4,3228	4,5772
VAR00017	81,531	79	,000	4,33750	4,2316	4,4434
VAR00018	68,932	79	,000	4,56250	4,4308	4,6942
VAR00019	67,292	79	,000	4,47500	4,3426	4,6074
VAR00020	84,912	79	,000	4,62500	4,5166	4,7334
VAR00021	78,251	79	,000	4,70000	4,5804	4,8196
VAR00022	99,471	79	,000	4,76250	4,6672	4,8578
VAR00023	80,958	79	,000	4,68750	4,5723	4,8027

Khideux

Tests statistiques

	VAR00013	VAR00014	VAR00015	VAR00016	VAR00017	VAR00018	VAR00019	VAR00020	VAR00021	VAR00022	VAR00023
Khi-carré	134,700[a]	16,200[b]	95,700[a]	31,525[c]	8,450[b]	80,300[a]	30,100[c]	5,000[b]	62,725[c]	22,050[b]	58,525[c]
ddl	3	1	3	2	1	3	2	1	2	1	2
Sig. asymptotique	,000	,000	,000	,000	,004	,000	,000	,025	,000	,000	,000

a. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 20,0.

b. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 40,0.

c. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 26,7.

المحور الرابع: حاجة المؤسسات الجزائرية للجان المراجعة

Stat descriptif ;

VAR00024

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	35	43,8	43,8	43,8
	غيرموافق	40	50,0	50,0	93,8
	محايد	3	3,8	3,8	97,5
	موافق	2	2,5	2,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00025

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	37	43,8	46,3	46,3
	غيرموافق	39	50,0	48,8	95,0
	محايد	3	3,8	3,8	98,8
	موافقبشدة	1	2,5	1,3	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00026

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	13	16,3	16,3	16,3
	غيرموافق	17	21,3	21,3	37,5
	محايد	2	2,5	2,5	40,0
	موافق	28	35,0	35,0	75,0
	موافقبشدة	20	25,0	25,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00027

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	34	42,5	42,5	42,5
	غيرموافق	37	46,3	46,3	88,8
	محايد	2	2,5	2,5	91,3
	موافق	5	6,3	6,3	97,5
	موافقبشدة	2	2,5	2,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

VAR00028

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	33	41,3	41,3	41,3
	غيرموافق	40	50,0	50,0	91,3
	محايد	7	8,8	8,8	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

Test de fiabilité :

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments standardisés	Nombre d'éléments
,765	,829	5

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
VAR00024	1,6500	,67693	80
VAR00025	1,6125	,68425	80
VAR00026	3,3125	1,46343	80
VAR00027	1,8000	,94668	80
VAR00028	1,6750	,63195	80

Matrice de corrélation inter-éléments

	VAR00024	VAR00025	VAR00026	VAR00027	VAR00028
VAR00024	1,000	,633	,470	,600	,530
VAR00025	,633	1,000	,464	,367	,642
VAR00026	,470	,464	1,000	,320	,317
VAR00027	,600	,367	,320	1,000	,588
VAR00028	,530	,642	,317	,588	1,000

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélation multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
VAR00024	8,4000	8,041	,714	,574	,686
VAR00025	8,4375	8,224	,649	,587	,702
VAR00026	6,7375	5,766	,474	,272	,819
VAR00027	8,2500	7,506	,547	,500	,717
VAR00028	8,3750	8,541	,622	,559	,714

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
VAR00024	21,802	79	,000	1,65000	1,4994	1,8006
VAR00025	21,078	79	,000	1,61250	1,4602	1,7648
VAR00026	20,246	79	,000	3,31250	2,9868	3,6382
VAR00027	17,006	79	,000	1,80000	1,5893	2,0107
VAR00028	23,707	79	,000	1,67500	1,5344	1,8156

Test- khi-deux

Tests statistiques

	VAR00024	VAR00025	VAR00026	VAR00027	VAR00028
Khi-carré	61,900[a]	65,000[a]	22,875[b]	79,875[b]	22,675[c]
ddl	3	3	4	4	2
Sig. asymptotique	,000	,000	,000	,000	,000

a. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 20,0.

b. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 16,0.

c. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 26,7.

المحور5 :

Corrélations

			moy1	moy2	moy3	moy4	moygen
Rho de Spearman	moy1	Coefficient de corrélation	1,000	,591**	,070	,028	,717**
		Sig. (bilatéral)	.	,000	,540	,807	,000
		N	80	80	80	80	80
	moy2	Coefficient de corrélation	,591**	1,000	-,285*	,060	,541**
		Sig. (bilatéral)	,000	.	,011	,594	,000
		N	80	80	80	80	80
	moy3	Coefficient de corrélation	,070	-,285*	1,000	,043	,425**
		Sig. (bilatéral)	,540	,011	.	,702	,000
		N	80	80	80	80	80
	moy4	Coefficient de corrélation	,028	,060	,043	1,000	,469**
		Sig. (bilatéral)	,807	,594	,702	.	,000
		N	80	80	80	80	80
	moygen	Coefficient de corrélation	,717**	,541**	,425**	,469**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	.
		N	80	80	80	80	80

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	30 أقلمن	3	3,8	3,8	3,8
	من 31-40	55	68,8	68,8	72,5
	من 41-50	14	17,5	17,5	90,0
	50 أكبر من	8	10,0	10,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دراسات عليا	40	50,0	50,0	50,0
	ليسانس	37	46,3	46,3	96,3
	بكالوريا	1	1,3	1,3	97,5
	أخرى	2	2,5	2,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

التخصص العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	26	32,5	32,5	32,5
	مالية	35	43,8	43,8	76,3
	مراجعة	12	15,0	15,0	91,3
	أخرى	7	8,8	8,8	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

الخبرة العلمية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 5-10 سنوات	13	16,3	16,3	16,3
	من 11-15 سنة	18	22,5	22,5	38,8
	من 16-20 سنة	27	33,8	33,8	72,5
	أكثر من 20 سنة	22	27,5	27,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسبي	21	26,3	26,3	26,3
	محافظ حسابات	24	30,0	30,0	56,3
	محاسب معتمد	14	17,5	17,5	73,8
	أكاديمي	21	26,3	26,3	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

المحور الخامس:

Corrélations

			moy1	moy2	moy3	moy4	moygen
Rho de Spearman	moy1	Coefficient de corrélation	1,000	,591**	,070	,028	,717**
		Sig. (bilatéral)	.	,000	,540	,807	,000
		N	80	80	80	80	80
	moy2	Coefficient de corrélation	,591**	1,000	-,285*	,060	,541**
		Sig. (bilatéral)	,000	.	,011	,594	,000
		N	80	80	80	80	80
	moy3	Coefficient de corrélation	,070	-,285*	1,000	,043	,425**
		Sig. (bilatéral)	,540	,011	.	,702	,000
		N	80	80	80	80	80
	moy4	Coefficient de corrélation	,028	,060	,043	1,000	,469**
		Sig. (bilatéral)	,807	,594	,702	.	,000
		N	80	80	80	80	80
	moygen	Coefficient de corrélation	,717**	,541**	,425**	,469**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	.
		N	80	80	80	80	80

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).