الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة باتنة-1-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مدى تأثير حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر على فجوة التوقعات

"دراســـة ميـــدانية تحلـــيـــليـــة "

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه المسار الثالث في علوم التسيير

تخصص :تدقيق محاسبي

إعداد الطالب:
تيايبية رضا

إشراف الأستاذ الدكتور:
عقاري مصطفى

الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة الاصلية	الصفة
أ.د. علي رحال	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1	رئيس
أ.د. مصطفى عقاري	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1	مشرف
د. نجوى عبد الصمد	أستاذة محاضرة "أ"	جامعة باتنة 1	عضو
د. الوردي خدومة	أستاذ محاضر "أ"	جامعة باتنة 1	عضو
د. عمر شريقي	أستاذ محاضر "أ"	جامعة سطيف 1	عضو
د. نور الدين مزياني	أستاذ محاضر "أ"	جامعة سكيكدة	عضو

السنة الجامعية: 2020/2019

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

إلى نبراس حياتي ونهر روحي:

أمي وأبي

وإلى من ينبض بحبهم قلبي:

زوجتي .... إخواني .... أخواتي

إلى جميع العائلة دون استثناء

إلى جميع الأصدقاء

إلى كل من يعرفه قلبي ولم يذكره قلمي

وإلى كل الذين قدموا لي الدعم المعنوي

والعلمي في جميع مراحل دراستي.

شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين الذي أعانني على إنجاز هذه الدراسة، والصلاة والسلام على النبي الأمين، ولله الشكر من قبل ومن بعد.

يسعدني في هذا المقام، وبعد التوصل إلى هذا الإنجاز أن أتقدم بجزيل الشكر، وعظيم التقدير لكل من أسهم في إنجاز هذا البحث وإخراجه إلى حيز الوجود.

وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور عقاري مصطفى الذي تفضل بالإشراف على هذه الأطروحة، حيث لم يتوان عن تقديم النصح والإرشاد لي، الذي كان له الأثر الكبير في أن يخرج هذا البحث بهذه الصورة، فله مني جزيل الشكر والتقدير.

والشكر موصول أيضا للأساتذة الذين قاموا بتحكيم استمارة الاستبيان وتقديم ملاحظاتهم القيمة، والى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم قراءة أطروحتي المتواضعة وقبولهم مناقشتها وتحملهم عناء تقييمها بالشكل العلمي المناسب.

وأخيرا أتوجه بالشكر إلى كل من مد لي يد العون خلال إنجاز هذه الأطروحة بالمعلومات والمراجع والنصح والتشجيع وحتى بكلمة طيبة.

ملخص

تناولت الدراسة مشكلة وجود فجوة التوقعات في المراجعة بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في بيئة المراجعة الجزائرية، وهدفت إلى دراسة وتحليل العلاقة التأثيرية لنظام حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر في فجوة التوقعات في المراجعة.

ولتحقيق أهداف البحث والوصول إلى إجابات واضحة حول الإشكالية المطروحة، تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي ولغرض جمع البيانات ميدانيا تم إعداد وتوزيع استبيان استهدف عينة متكونة من 246 فرد من مختلف الأصناف (ممارسين للمهنة، مستفيدين من القوائم المالية، أكاديميين.) خضعت للتحليل الإحصائي باستخدام الوسط الحسابي الانحراف المعياري.

وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات والالتزام بمعايير المراجعة يساهم في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، حيث أوصت الدراسة إلى ضرورة العمل على نشر تطبيق مبادئ الحوكمة لتفعيل الممارسات الجيدة في المؤسسات، ومحاولة إصدار معايير مراجعة محلية من قبل المنظمات المهنية الوطنية وتثقيف المجتمع بطبيعة عملية المراجعة للمساهمة في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الجزائرية. وكذلك إعطاء دور أكبر للمنظمات المهنية يساعد في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

الكلمات المفتاحية:

حوكمة الشركات، فجوة التوقعات، مهنة المراجعة في الجزائر، معايير التدقيق الجزائرية

ABSTRACT:

This study deals with the problem of the existence of expectations gap in terms of revision between accountants and financial lists users in the environment of Algerian revision, this study aims to treat and to analyze the influential relationship of companies' governance system and the organization of revision profession in Algeria on repression of expectations gap.

In order to implement targets of research and to get precise answers of the problem, two methods were dealt with both Descriptive analytical approaches. To collect data on site, questionnaires were prepared and distributed for a sample of 246 persons of deferent casts (profession practitioners, profession supervisors, financial lists beneficiaries and academicians). The data were subject to statistical analysis using computational medium and standard deviation.

The drawn conclusion was that governance of companies' principles was applied taking into account standards of expectations' revisions Contributes to narrowing the expectation gap in the review; focusing on the necessity to apply governance principles in order to effect good practices in enterprises, as well as to issue standards of local revision by national vocational organizations and to make society aware of nature of revision process in order to contribute for repression of expectations gap in the Algerian revision environment and to give major role for vocational organizations to help for gap repression.

Key words

Corporate governance, expectation gap, audit profession in Algeria, Algerian audit standards.

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات	رقم الصفحة
الإهداء	
شكر وتقدير	
ملخص باللغة العربية	I
ملخص باللغة الإنجليزية	II
فهرس المحتويات	III-V
فهرس الأشكال	VI
فهرس الجداول	VII-VIII
قائمة المختصرات	IX
مقدمة	أ - س
الفصل الأول: الإطار النظري لفجوة التوقعات	26-1
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية فجوة التوقعات في المراجعة	3
المطلب الأول: مقدمة حول فجوة التوقعات	3
المطلب الثاني: مكونات فجوة التوقعات	6
المطلب الثالث: مظاهر الفجوة ودواعي الاهتمام بها	10
المبحث الثاني: الأسباب والعوامل التي أدت لوجود فجوة التوقعات	11
المطلب الأول: الأسباب والعوامل الخاصة بالمراجع	11
المطلب الثاني: العوامل الخاصة بالمجتمع المالي	14
المبحث الثالث: بعض السبل المقترحة لتضييق فجوة التوقعات	19
المطلب الأول: تدعيم استقلال المراجع	19
المطلب الثاني: تحسين الكفاءة المهنية للمراجع	21
المطلب الثالث: تفهم المجتمع لطبيعة عمل المراجع	23
خلاصة الفصل الأول	26
الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات	71-27
تمهيد	28
المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات	29
المطلب الأول: نشأة مفهوم الحوكمة وأهميتها وأهدافها	29

المطلب الثاني: مبادئ الحوكمة	38
المطلب الثالث: محددات و نظام الحوكمة	44
المبحث الثاني: تجارب الحوكمة في بعض الدول مع التركيز على تجربة الجزائر	47
المطلب الأول: تجارب بعض الدول في مجال الحوكمة	47
المطلب الثاني: تجربة الجزائر في تطبيق مبادئ الحوكمة	55
المطلب الثالث: التحديات التي تواجه تطبيق الحوكمة في الجزائر واهم متطلبات تفعيلها	66
خلاصة الفصل الثاني	71
الفصل الثالث: الإطار النظري لمهنة المراجعة و تنظيمها في الجزائر	139-72
تمهيد	73
المبحث الأول: ماهية المراجعة	74
المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة	74
المطلب الثاني: أهمية المراجعة وأهدافها	77
المطلب الثالث: فروض المراجعة	82
المبحث الثاني: عرض أنواع ومعايير المراجعة	85
المطلب الأول: أنواع المراجعة	85
المطلب الثاني: مبادئ المراجعة	91
المطلب الثالث: معايير المراجعة المقبولة عموما	93
المبحث الثالث: واقع ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر	106
المطلب الأول: : تطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر و النصوص القانونية المنظمة لها	106
المطلب الثاني: المنظمات المهنية المشرفة وممارسي مهنة المراجعة في الجزائر	115
المطلب الثالث: المعايير الجزائرية ودورها في تضييق فجوة التوقعات	123
خلاصة الفصل الثالث	139
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لمدى تأثير حوكمة الشركات و تنظيم مهنة المراجعة على فجوة التوقعات	192-140
تمهيد	141
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	142
المطلب الأول: منهج وحدود الدراسة	142
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	143

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المتبعة وطرق جمع البيانات	144
المبحث الثاني: أداة الدراسة (الاستبيان)	147
المطلب الأول: هيكل وتصميم الدراسة	147
المطلب الثاني: صدق الاستبيان	148
المطلب الثالث: ثبات الاستبيان (الاستمارة)	154
المبحث الثالث: التحليل الإحصائي للبيانات واختبار الفرضيات	156
المطلب الأول: تحليل البيانات المتعلقة بعينة الدراسة	156
المطلب الثاني: تحليل النتائج	162
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	184
خلاصة الفصل الرابع	192
خاتمة	194
قائمة المراجع	200
الملاحق	214

فهرس الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-2	أهمية حوكمة الشركات	36
2-2	مراحل تطور التقارير الفرنسية للإصلاح في مجال الحوكمة	53
3-2	العلاقة المتبادلة بين الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة	58
4-2	علاقة المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الخارجية	65
1-3	الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي	81
2-3	تقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ	103
1-4	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس	157
2-4	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر	158
3-4	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	159
4-4	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	160
5-4	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	161

فهرس الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	تأثير الحكم الراشد على ضمان حقوق المساهمين	59
2-2	جدول مهام القيادة في ميثاق الحكم الراشد	61
1-3	نقاط الاختلاف بين القانون 91-08 و القانون 10-01	112
1-4	مقياس تحديد الأهمية النسبية	148
2-4	عامل ارتباط بيرسون بين العبارات والأبعاد للجزء الأول من المحور الأول	149
3-4	عامل ارتباط بيرسون بين العبارات والأبعاد للجزء الثاني من المحور الأول	150
4-4	معامل ارتباط بيرسون بين العبارات والأبعاد للجزء الثالث من المحور الأول	150
5-4	معامل ارتباط بيرسون بين العبارات والأبعاد للجزء الأول من المحور الثاني	152
6-4	معامل ارتباط بيرسون بين العبارات والأبعاد للجزء الثاني من المحور الثاني	152
7-4	معامل ارتباط بيرسون بين العبارات والأبعاد للجزء الثالث من المحور الثاني	154
8-4	قيمة معامل الثبات للاتساق الداخلي للاستمارة الدراسة المحور الأول	154
9-4	قيمة معامل الثبات للاتساق الداخلي للاستمارة الدراسة المحور الثاني	155
10-4	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	156
11-4	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	157
12-4	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	158
13-4	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	159
14-4	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	161
15-4	مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي	162
16-4	نتيجة التحليل الإحصائي لمدى إطلاع أفراد العينة على مضمون حوكمة الشركات	163
17-4	نتيجة التحليل الإحصائي لمدى: مدى ملائمة نظام الحوكمة للمؤسسات الجزائرية	165

18-4	نتيجة التحليل الإحصائي لأثر مبادئ حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال الجزائرية	167
19-4	نتيجة التحليل الإحصائي لواقع مهنة المراجعة في الجزائر ومدى تأثرها بالمعايير الدولية	174
20-4	نتيجة التحليل الإحصائي لمدى مساهمة الالتزام بمعايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات	176
21-4	نتيجة التحليل الإحصائي دور المنظمات المهنية والجمعيات ومدى مساهمتها في تضييق فجوة التوقعات	181
22-4	نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية	186
23-4	نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية	187
24-4	نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية	188
25-4	نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية	189
26-4	نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية	190
27-4	نتائج اختبار T-Test و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للفرضية الفرعية	191

قائمة المختصرات

الاختصار	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants	معهد المحاسبين القانونيين في كندا
ICEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales	معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا و ويلز
ICAI/ICAS	Institute of Chartered Accountants of Scotland/Irland	معهد المحاسبين القانونيين في إسكتلندا / إيرلندا
ASB	Audit Standards board	مجلس معايير المراجعة
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير المراجعة المقبولة عموما
IFAC	International Federation of Accoutrant	الاتحاد الدولي للمحاسبين
NASD	The National Association of Securities Dealers	الرابطة الوطنية لتجار الأوراق المالية
NES	New York Stock Exchanges	بورصة نيويورك
OECD	The Organization for Economic Co-operation and Development	منظمة التنمية و التعاون الاقتصادي
IIA	The Institute Internal auditors	معهد المدققين الداخليين
IFC	International Finance Corporation	مؤسسة التمويل الدولية
GOGF	Global Corporate Governance Forum	المنتدى العالمي لحوكمة الشركات
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

المقدمة

مقدّمة:

شهدت مهنة المراجعة تطوراً ملحوظاً في العقود الأخيرة، إذ انتزعت عن جدارة واستحقاق مكانها المهم ودورها الفاعل في عالم المال والأعمال، وذلك بالنظر لما تضمنه من تقديم معلومات قيّمة ذات مصداقية ونوعية لجميع أطراف المجتمع المالي، وخصوصاً أصحاب القرار فيه، ولكن نتيجة للعلاقة السببية التي تربطها بالمؤسسات الاقتصادية بدأت مصداقيتها تهتز من حين لآخر بسبب الفضائح أو الأزمات المالية التي اهتز لها العالم في نهاية العشرية الأولى من هذا القرن. وخير دليل على ذلك "فضيحة إنرون" Enron" التي أدت إلى إفلاس "آرثر أندرسون Arthur Andersen"؛ إحدى أكبر شركات المراجعة في العالم؛ وهو الحدث الذي أعاد طرح موضوع "فجوة التوقعات" للبحث والنقاش في المؤتمرات العلمية والقمم الاقتصادية، ولا يزال الجدل حوله مستمراً إلى أيامنا هذه.

لأجل كل هذا يعقد أطراف مجتمع المال والأعمال آمالاً كبيرة على مهنة المراجعة، ويُحمّلون مُراجعي الحسابات المسؤولية المباشرة في نجاح أو فشل مؤسساتهم ومشاريعهم الاقتصادية، كما يتوقعون من محترفي هذه المهنة التمتّع بالكفاءة الفاعلة والتحلّي بروح الموضوعية والاستقلال والحياد والنزاهة بغية الكشف عن الأخطاء والممارسات المحاسبية المشبوهة التي من الممكن أن تؤثر سلباً على كل الأطراف التي يتشكل منها المجتمع الاقتصادي لما لكل طرف من تأثير على الطرف الآخر أثناء تنفيذ المعاملات المالية والتجارية فيما بينها.

تشير البحوث والدراسات التي تجرى في مجال المراجعة[1] (التدقيق) إلى استمرار وجود نوع من المآخذ على نتائج عمل المراجعين من وجهة نظر العديد من الأطراف – المستفيدة من خدمات المراجعين – التي تستند في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها المستقبلية عليها، فمن هذه الأطراف من ترى في تلك التقارير أنها لا تفي بتوقعاتها في توفير المعلومات ذات النوعية الكافية التي تضمن حماية مصالحها مما يعرضها للمخاطر والأزمات. على عكس ذلك يعتقد المراجعون بأنهم يبذلون العناية المهنية المطلوبة وفق ما تنص عليه معايير المراجعة والقوانين والتشريعات المعمول بها لإعطاء راي محايد وشفاف حول التقارير المالية ومن ثمة توفير المعلومات المفيدة التي يتوقعها

[1] تمّ استعمال مصطلح المراجعة كمرادف لمصطلح التدقيق لذلك سيتم توظيف مصطلح المراجعة والتدقيق بنفس المعنى.

منهم أصحاب المصالح المستعملة لها. وعلى هذا الأساس فإن العلاقة بين نوعية المراجعة وفجوة التوقعات علاقة عكسية، أي أنه كلما كانت نوعية المراجعة أكثر جودة كانت فجوة التوقعات متقلصة أكثر وكان احتمال الخطأ أقل، والعكس صحيح. ونتيجة لكون نوعية المراجعة تتوقف على المسؤوليات النوعية للمُراجع فإن ما يؤدي إلى اتساع فجوة التوقعات قد يعود إلى اعتماد المُراجع على أدلة إثبات قوامها الإقناع أكثر من الأدلة الحاسمة والقطعية؛ إذ لا توجد تأكيدات مطلقة من مُراجعي الحسابات، ولا دلائل قطعية بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء.

وكما هو معروف، فإن استقلال المُراجع يمثل الحجر الأساس في مهنة المراجعة، وذلك لطبيعة العلاقة بين مستخدمي القوائم المالية في تقرير المُراجع والمُراجع نفسه، والتي يحكمها أساساً مبدأ الثقة، وهذا ما قد ينعكس على مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات الواردة في تقرير المُراجع عند اتخاذ القرارات، ومع ذلك فإن المشكلة الرئيسة تكمن في تقدير "الأهمية النسبية" بين المُراجع والأطراف الأخرى التي تستخدم تقريره. بناء على ذلك، فإن ما يزيد فجوة التوقعات اتساعاً هو الاختلاف في الرؤى حول مفهوم "الأهمية النسبية" و"الخطأ المسموح به" ومفهوم "الخطأ الجوهري" بين المُراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة.

استنادا إلى الاعتبارات السابقة يوجد اعتقاد بين المنظرين يرمي إلى توجيه الاهتمام نحو التركيز على الكيفية العملية الفعالة في تطبيق آليات حوكمة الشركات لدورها المحوري في وتوطيد العلاقة بين أطراف المجتمع المالي وتعزيز الثقة فيما بينهم من أجل تضييق فجوة التوقعات.

1- طرح الإشكالية:

استنادا إلى ما ورد في الفقرات السابقة تتمحور إشكالية البحث في التساؤل الرئيسي التالي:

"ما مدى تأثير حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر على فجوة التوقعات؟"

وللإجابة على هذه الإشكالية ارتأينا الاستعانة بطرح التساؤلات الفرعية الموالية:

1- مـــا مدى ارتباط اتساع فجوة التوقعات بنقص الكفاءة لدى المُراجع والشك في استقلاليته وحياده؟

2- مـــا مدى تأثير مبدأ الإفصاح والشفافية على ضيق واتساع فجوة التوقعات بين مُراجعي الحسابات وأطراف المجتمع المالي؟

3- مـــا دور مجلس الإدارة في تضييق فجوة التوقعات وماهي المسؤوليات التي يجب عليه أن يتحملها؟

4- مـــا هو واقع تطبـــيق المعايـــير والقوانين المُنظّمـــــة لمهنـــة المراجعة في الجزائر؟

5- هل سيساهم تطبيق مبادئ حوكـــمة الشركـــات في تضـــييق فجوة التوقعات في المراجعة؟

6- ما هي آفاق مهنة المراجعة في الجزائر ودور المنظمات المهنية في ظل التغيرات الراهنة؟

2- أهمية البحث:

تبرز أهمية هذا الموضوع من خلال توضيح العلاقة بين حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر وتضييق فجوة التوقعات، وذلك من خلال النقاط الآتية:

1- أثر حوكمة الشركات على فجوة التوقعات من وجهة نظر مُراجعي الحسابات ومستعملي القوائم المالية؛

2- تكمن أهمية هذه الدراسة في أن أحد المحدّدات الهامة لمهنة المراجعة هي فجوة التوقعات؛

3- إبراز أهمية تطبيق حوكمة الشركات في تدعيم الممارسة المهنية للمحاسبة والمراجعة على حد سواء؛

4- توجيه الاهتمام بضرورة تطوير مهنة المراجعة في الجزائر؛

5- تساهم هـــذه الدراسة في إثراء البحوث العلمية في مجال حوكمة الشركات وفجوة التوقعات، وأيضا تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر؛

6- إن البحوث السابقة، على قلتها في الجزائر، اقتصرت فقط على بعض آليات الحوكمة دون الأخرى وأيضا على بعض مراحل المراجعة دون الأخرى؛

7- زيادة الاهتمام بموضوع المستجدات والتحديات المعاصرة التي تواجه المهنة عن طريق توعية المُراجعين أنفسهم والأطراف الأخرى المهتمة بالمهنة.

3- أهداف البحث:

مما لا شك فيه أن موضوع تقليص فجوة التوقعات في المراجعة المحاسبية يمثل مجالا واسعا للبحث حيث يتطلب معرفة طبيعة فجوة التوقعات والأسباب التي تساهم في حدوثها، وتحديد أهم الخصائص أو المظاهر التي تتسم بها في الواقع المهني المختلف، ثم اختيار الآليات التي تعمل على تقليص فجوة التوقعات. وعلى ضوء هذه العناصر يهدف هذا البحث إلى ما يلي:

1- دراسة المسبّبات الرئيسية لفجوة التوقعات ومعرفة الآليات التي تساهم في تضييق الفجوة؛
2- توضيح أهم الآليات التي تساهم في تحسين أداء مراجعة الحسابات ومحاولة تضييق فجوة التوقعات؛
3- تحديد مدى صحة فروض الدراسة، والتي تتناول اختبار العلاقة بين حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر من جهة وفجوة التوقعات من جهة أخرى؛
4- محاولة استخدام الدراسة الميدانية لتحديد الدور الذي تلعبه مهنة المراجعة في تقليص فجوة التوقعات؛
5- محاولة ربط مبدأ الأهمية النسبية بفجوة التوقعات واستخراج محدّداتها في حوكمة الشركات؛
6- دراسة مسؤوليات مختلف الجهات التنظيمية والتنفيذية في التأثير على فجوة التوقعات؛
7- دراسة معايير المراجعة المحلية والدولية وتحليل أثرها على فجوة التوقعـــات؛
8- التعرف على نواحي القصور في أداء الجهات المهنية من حيث إعـــداد معايير المراجعة في الجزائر، ورقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة ونوعيـــة مستخدمي التقارير المالية؛
9- دراســـــة دور الأطراف الأخرى من المجتمع المالي من غير المُراجعين لتحسيـــن أداء حـــوكـــمـــة الشركات وأثـــره على فجوة التوقعات في المراجعة.

4- فرضيات البحث:

يعتمد هذا البحث على فرضية أساسية وفرضيات أخرى فرعية تم إعدادها لمعالجة إشكالية البحث وتحقيق أهدافه، حيث تنص كل منهما على الآتي:

الفرضية الصفرية الرئيسية تنص على ما يلي:

لا يساهم تطبيق كل من مبادئ حوكمة الشركات والالتزام بمعايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الجزائرية.

وتنبثق عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

- معظم المُراجعين والمهنيين ليسوا على اطلاع كاف على مبادئ حوكمة الشركات.

الفرضية الفرعية الثانية:

- نظام حوكمة الشركات غير ملائم لطبيعة المؤسسات الجزائرية.

الفرضية الفرعية الثالثة:

- لا يساهم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية في تضييق فجوة التوقعات.

الفرضية الفرعية الرابعة:

- **لا** يتأثر واقع مهنة المراجعة في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية.

الفرضية الفرعية الخامسة:

- لا يساهم الالتزام بمعايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر.

الفرضية الفرعية السادسة:

لا يساهم تفعيل دور المنظمات المهنية للمراجعة في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر.

5- منهج البحث:

سنعتمد في الجانب النظري للبحث على المنهج الوصفي التحليلي المناسب لطبيعة البحث، حيث تم استخدام المنهج الوصفي في التأصيل انظري للدراسة من خلال التعرف على المفاهيم الخاصة بفجوة التوقعات وكذلك حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المراجعة، وتوضيح العلاقة السببية بين المتغيرين المستقلين (حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المراجعة) والمتغير التابع (فجوة التوقعات).

إضافة إلى ذلك سنعتمد على إجراء دراسة تطبيقية تعتبر إسقاطا للدراسة النظرية وذلك من أجل التوصل إلى نتائج منطقية تدعم فرضيات الدراسة، خاصة في الجانب التطبيقي.

6- نطاق وحدود الدراسة:

- **حدود مكانية:**

من اجل استخلاص درجة مساهمة حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر في تقليص فجوة التوقعات، صوبت الدراسة التطبيقية نحو تحليل آراء ومواقف مجموعة من المهنيين في مجالي المحاسبة والمراجعة وبعض الأكاديميين دون غيرهم من المجتمع المالي حول درجة تأثير المتغيرات المستقلة (حوكمة الشركات، وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر) على المتغير التابع (فجوة التوقعات) في بعض ولايات الشرق الجزائري – عنابة، الطارف وسكيكدة.

- **حدود زمنية:**

يرتبط مضمون هذه الدراسة ونتائجها بالفترة التي أجريت فيها والممتدة من 25 سبتمبر 2017 إلى غاية 15 مارس 2018.

7-الدراسات السابقة:

سنحاول عرض أهم الدراسات العربية والأجنبية والجزائرية التي لها صلة بموضوع البحث بطريقة موجزة حسب التسلسل التاريخي من الأقدم إلى الأحدث، وذلك على سبيل المثال لا الحصر:

7-1-الدراسات العربية:

7-1-1-دراسة خليل رمضان عطية حسن[1]:

تعد هذه الدراسة من الدراسات السباقة في العالم العربي التي اعتمدت على دراسة تطبيقية تجريبية في مجال فجوة التوقعات.

واستعرض الباحث فيها الدراسات التي قام بها عدد من الباحثين في عدد من الدول، فقد اهتمت هذه الدراسة بالجهود التي قدّمتها الهيئات الحكومية والمهنية في مجال تضييق فجوة التوقعات عن الأداء في هذه الدول.

وبعد أن استعرض الباحث النقاط السابقة في دراسة نظرية، قام بإعداد دراسة استقصائية متمثلة في استبيان وُزّع على عدد من الفئات المختصة بشؤون المراجعة (كمُراجعي الحسابات، محاسبين، مديري بعض المؤسسات، ومعدي القوائم المالية)، حيث كان استقصاء الباحث حول مكونات فجوة التوقعات في مصر، وقد توصل إلى وجود سببين رئيسيين لتفاقم فجوة التوقعات.

- السبب الأول هو بيئة المراجعة بالواجبات الفعلية لمُراجعي الحسابات.
- أما السبب الثاني فهو قصور ونقص معايير المراجعة، وقد شدّد المشاركون في الدراسة الاستقصائية على ضرورة إعداد معايير تحرص على التأكد من واقعية التنبؤات المالية، كما تحرص على التأكد من كفاءة إدارة الشركة والتقرير عن ذلك للمساهمين.

أما بالنسبة لعدم كفاءة أداء المُراجعين، فقد أكدت الدراسة رضا الأطراف ذات العلاقة على عملهم وأدائهم.

[1] خليل رمضان عطية حسن، أثر تقرير المراجعة المطول على زيادة وعي وإدراك قارئ القوائم المالية بنطاق مسؤوليات وواجبات مراقب الحسابات (دراسة تجريبية)، جامعة الزقازيق، مجلة البحوث التجارية، العدد 1، المجلد 20، 1998

وقد خلصت الدراسة إلى وجود فجوة التوقعات للأداء في مصر، ومن أجل تضييقها لابد من العمل على تضييق فجوة المعقولية التي تمثل الجزء الأكبر في فجوة التوقعات في مصر، وذلك من خلال توعية الأطراف ذات العلاقة بالواجبات الفعلية لمُراجعي الحسابات، وكذلك ضرورة إصدار معايير جديدة تعمل على تقليص فجوة قصور المعايير.

بالرغم من أهمية هذه الدراسة كونها أولى الدراسات التي قامت بدراسة استقصائية لفجوة التوقعات في الوطن العربي، إلا أنها لم تتعرض لطرق تضيق فجوة التوقعات بنوع من التفصيل، حيث أجمل الباحث في تقديم الاقتراحات والحلول لتقليص فجوة التوقعات وآثارها.

7-1-2-دراسة أحمد حلمي جمعة[1]:

استهدفت هذه الدراسة تحديد دور معايير المراجعة في اتساع أو تضيق فجوة التوقعات، حيث وصفت الدراسة نتائج لجنة Treadway التابعة لسوق الأوراق المالية الأمريكي SEL وأيضا إبراز معايير المراجعة الصادر عن IFHC، حيث قارن الباحث في دراسته بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية، كما بيّن مسؤولية المُراجع عن اتساع الفجوة.

وقد أوصت هذه الدراسة بـــ:

- تحديد وتعديل مسؤوليات مُراجع الحسابات عن اكتشاف الغش والأخطاء في التقارير المالية؛
- توضيح وتحديد مسؤولية الإدارة عن فجوة التوقعات كونها تقوم بإعداد القوائم المالية؛
- ضرورة اعتماد معايير فجوة التوقعات ضمن دليل من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- إضافة معايير جديدة مختصة باتصال المُراجع مع لجنة المعايير؛
- ضرورة استخدام مدخل الشك المهني عند إجراء عملية التدقيق؛
- تعرضت هذه الدراسة إلى دور المُراجع ومسؤوليته عن فجوة التوقعات، غير أنها اكتفت بالتلميح إلى مساهمة المجتمع المالي ومسؤوليته في وجود الفجوة، وذلك بتوقعاته غير المعقولة في وظيفة المراجعة.

[1]أحمد حلمي جمعة، مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عن تطبيق معايير التدقيق الدولية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس. 2000، ص: 312-332

7-1-3 دراسة جورج دانيال غالي[1]:

استهدفت هذه الدراسة من خلال دراسة انتقادية تحليلية فجوة التوقعات في المراجعة وأسبابها ومكوّناتها، كما وُضع إطار مفتوح لتضييق هذه الفجوة، وقد وجّه الباحث العديد من الانتقادات إلى بعض المعايير ونشرات المراجعة التي تم إصدارها تحت اسم معايير فجوة التوقعات.

كما حاول الباحث اقتراح طرق لتضيق الفجوة، من خلال تصحيح وتقريب توقعات المجتمع المالي لعمل مُراجعي الحسابات وكيفية تحقيق هذه التوقعات من طرف مُراجعي الحسابات.

وقد خلص الباحث في هذه الدراسة إلى عدد توصيات لتضييق فجوة التوقعات منها:

- تدعيم استقلالية المُراجع عن طريق تشكيل لجان المراجعة؛
- التكوين والتعليم المستمر لمزاولي مهنة المراجعة؛
- نشر الوعي لدى مستخدمي القوائم المالية وتقارير المراجعة لتجنب التوقعات غير المعقولة؛
- تحسين الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية؛
- التقييم الخارجي لعمل مُراجعي الحسابات والذي يساهم بطريقة مباشرة في تضييق الفجوة.

بالرغم من أن هذه الدراسة هدفت إلى معرفة وسائل تضييق فجوة التوقعات، إلا أن الباحث لم يتعرض إلى عنصرين أساسيين يتمثلان في حوكمة الشركات ومعايير المراجعة.

7-1-4 دراسة محمد شعبان[2]:

اهتمت هذه الدراسة بحقيقة وجود فجوة التوقعات بين المجتمع المالي والمُراجع الخارجي كما بيّنت عددا من أسباب وجودها كالتوقعات غير المعقولة من المجتمع المالي بالنسبة لفعالية عمل المُراجع، وقد حاول الباحث اقتراح حلول وسبل لتضييق هذه الفجوة، ومن أهم هذه الحلول دعم استقلالية وحياد المُراجع الخارجي، وتوعية المجتمع المالي بطبيعة عمل المُراجع ومحاولة تحسين

[1] جورج دانيال غالي "تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ـــ دراسة انتقادية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص: 3- 68.

[2] محمود شعبان حسين أحمد: "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومُراجع الحسابات وسبل تصنيفها"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة – فلسطين 2007.

مراقبة جودة الأداء على شركات المراجعة، وقد توّصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج المهمة نذكر منها:

- وجود فجوة التوقعات بين المجتمع المالي والمُراجع الخارجي هو نتيجة نقص الكفاءة لدى المُراجع، وعدم الالتزام بعوامل الحياد؛
- عجز معايير المراجعة عن تلبية التوقعات المعقولة للمجتمع المالي وعدم مسايرة تطور مهنة المراجعة؛
- المنظمات والهيئات المهنية، وعدم متابعتها لعمل المُراجعين وقلة إصدارها لنشرات توعية موجهة للمجتمع المالي.

7- 2 الدراسات الأجنبية:

7-2-1 دراسة PORTER [1]

تناولت هذه الدراسة أسباب ومكونات فجوة التوقعات، حيث قسمت فجوة التوقعات إلى فجوة المعقولية والتي تساهم حسب الدراسة بنسبة 34% من الفجوة، وإلى فجوة الأداء والتي تنقسم بدورها إلى فجوة نقص المعايير وفجوة الأداء غير الكفء، وتمثل فجوة الأداء ما نسبته 66 % من مجموع الفجوة.

وقد قام PORTER بدراسة استقصائية شملت أطراف المجتمع المالي من مُراجعي حسابات، محللين ماليين، أساتذة جامعات ومدراء بنوك، كما شملت أطرافاً من خارج دائرة المراجعة كالمحامين والصحفيين.

هدف هذه الدراسة تمثل في معرفة رأي هذا المجتمع حول مهام مُراجعي الحسابات، وما هي التوقعات المنتظرة منهم.

[1] Porter bernda, an empirical study of the audit expectation performance gap, accounting and business research winter,1993 vol24

بعد معرفة نتائج الدراسة الاستقصائية أوصى الباحث بضرورة معرفة مدى تأثير معايير الأداء، ومدى وعي المجتمع المالي بالأعمال الفعلية لمُراجعي الحسابات، وبفجوة التوقعات ومعالجتها على حدى.

لم تتطرق هذه الدراسة إلى استقلالية المُراجع ومدى تأثيرها في فجوة التوقعات إيجاباً أو سلباً.

7-2-2 دراسة MARZEWSKI and AKERS: [1]

قامت هذه الدراسة بدراسة مدى تأثير معيار SAS 99 على تضييق فجوة التوقعات، والمسؤوليات الجديدة التي أتى بها هذا المعيار تُجاه المُراجع الخارجي من أجل بذل مجهود أكبر في اكتشاف الأخطاء ذات الأهمية النسبية، وحالات الغش في القوائم المالية وإبرازها في تقريره.

من أجل ذلك، قام الباحثان بدراسة استقصائية وُجّهت إلى مجموعتين من مُراجعي الحسابات، المجموعة الأولى مُشكّلة من شركاء في مكاتب المراجعة، أما المجموعة الثانية فضمّت مدراء في مكاتب المراجعة.

وكان الهدف من هذه الدراسة الاستقصائية معرفة مدى تأثير العيار SAS 99 على تغيّرات مسؤوليات المراجع، وكذلك إجراءات المراجعة وتحايل الإدارة على الرقابة، وإلزامية بحث المُراجعين عن علامات الغش وغيرها من الموضوعات.

وقد بيّنت النتائج تأثير المعيار SAS 99، حيث أبرزت دور هذا الأخير في توسيع دائرة مسؤوليات المُراجع وتفاعله مع العميل، وطريقة التعامل معه.

كما وضع المعيار عوامل خطر الغش، ومدى فعالية عمل المُراجع وضرورة توثيق عمله.

وفي الأخير توصلت الدراسة إلى أن الإضافات التي قدّمها المعيار SAS 99 بشأن إجراءات المراجعة، لم تُؤد إلى الغرض المطلوب في زيادة ثقة الجمهور في أداء المُراجع وجودة عملية المراجعة.

[1] Marczewski, D., and M. Akers. CPAs' perceptions of the impact of SAS 99. The CPA Journal 75 (June 2005): 38-40. 12.

7-2-3 دراسة Johnsoiv and Simu:[1]

ناقش الباحث في هذه الدراسة، عن طريق إجراء دراسة استقصائية حول طبيعة فجوة التوقعات، وخصّ بالبحث فجوة الأداء بين مُراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، واستخلص ما هي الفروق الموجودة بين تصورات مستخدمي القوائم المالية، وكذلك الموثوقية وأهميتها بالنسبة لاتخاذ القرار.

وقد أوصت الدراسة بوجوب الإعلام أكثر بخصوص مسؤوليات مُراجع الحسابات عن البيانات المالية، كما نوّهت إلى أنه يقع على عاتق أصحاب المهنة (المُراجعين) عملية توعية وتثقيف مستخدمي القوائم المالية بمسؤوليات مُراجعي الحسابات وذلك لضبط مستوى توقعاتهم وعقلنتها.

وفي المقابل أكد الباحث ضرورة التدريب المستمر لمُراجعي الحسابات وتوسيع مسؤولياتهم، لتشمل وتواكب معظم توقعات مستخدمي القوائم المالية المعقولة.

كما أوصت الدراسة بضرورة رفع أداء مُراجعي الحسابات من خلال فرض رقابة الجودة على مكاتب المراجعة والحرص على التزامهم بمعاييرها، وإنشاء هيئات حكومية مستقلة تشرف على تنفيذ اللوائح والقوانين الخاصة بالمراجعة.

7-3 الدراسات السابقة في الجزائر:

7-3-1 دراسة خالدي رشيدة[2]

تطرّقت هذه الدراسة إلى معرفة طبيعة فجوة التوقعات في المراجعة ومدى تأثرها بمعايير المراجعة الدولية في تطبيقها، كما تطرقت إلى أسباب اتساع فجوة التوقعات في الجزائر ومنها عدم معرفة مستخدمي القوائم المالية بمسؤولية وحدود مُراجعي الحسابات عند التأكيدات التي يقدمونها على القوائم المالية، كما ناقشت هذه الدراسة الدور الذي تلعبه المعايير الدولية وكيفية تطبيقها بغرض تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في الجزائر.

---

[1] Simuand Johnsoiv, Stakeholders perception of audit performance GAP in Nigeria, international journal of accounting reporting, 2011, vol 01.

[2] خالدي رشيدة، لجان المراجعة كاقتراح للتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة بالجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد الثامن، المجلد الثالث، 2013، ص:119-208

وقد خلصت هذه الدراسة إلى وجود قيود مفروضة على مُراجعي الحسابات لا تسمح لهم بتقديم تأكيدات كاملة على أن القوائم المالية خالية من الأخطاء أو حالات الغش.

حيث تبقى هذه القيود معروفة لدى محافظي الحسابات دون مستخدمي القوائم المالية مما يساهم في اتساع فجوة التوقعات.

وقد أوصت الدراسة بضرورة رفع وعي مستخدمي القوائم المالية بمسؤوليات مُراجع الحسابات والقيود التي تحول بينه وبين القيام بمهامه على أكمل وجه.

كما أوصت بضرورة الاهتمام بالمنظمات المهنية، للمساهمة في الفهم والتطبيق الجيد للمعايير الدولية والوطنية لتضييق فجوة التوقعات.

2-3-7 دراسة نسرين كريمة:[1]

تناولت هذه الدراسة بشكل رئيسي مدى تأثير تطبيق آليات حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات، حيث تطرقت الباحثة لمفهوم فجوة التوقعات ومدى وجودها في الجزائر ودرجة اتساعها، وسبُل تضييقها، كما تعرّضت إلى مفهوم الحوكمة وآلياتها التي من شأنها تضييق الفجوة.

وقد قامت الباحثة بدراسة استقصائية استهدفت مجموعة من مُراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر، توصلت من خلالها إلى ضرورة اتخاذ مجموعة من الإجراءات التي من شأنها تدعيم استقلالية مُراجع الحسابات وزيادة جودة المراجعة وتوضيح أثر لجنة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ولم توضح هذه الدراسة أثر كل آلية من آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات.

2-3-7 دراسة فاتح سردوك:[2]

تناولت هذه الدراسة مكونات فجوة التوقعات في المراجعة وذلك من أجل الوصول إلى حقيقة فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الخارجية الجزائرية، حيث قسّم الباحث عمله إلى:

---

[1] نسرين كرمية، دراسة تحليلية لمدى تأثير آليات حوكمة الشركات على تضييق فجوة توقعات المراجعة –دراسة ميدانية في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2015.

[2] فاتح سردوك، دراسة تحليلية لفجوة التوقعات في بيئة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، مجلة رؤى الاقتصادية، جامعة حمة لخضر الوادي، العدد 9، ديسمبر 2015.

- دراسة نظرية، تعرّض فيها إلى مفهوم فجوة التوقعات ومكوناتها، كما أبرز مسؤوليات ومهام مُراجع الحسابات الخارجي، حيث بيّن بعض حقوقه وواجباته ومسؤوليته عن رقابة الجودة، وكذلك عن التقارير التي يقدّمها.

- دراسة ميدانية بُنيت على فرضيتين، أولاهما أنه:

لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء مُراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم حول مهام ومسؤوليات المُراجع الخارجي للحسابات.

وثانيتهما أنه: لا توجد دلالة إحصائية بين آراء مُراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر ومستخدمي القوائم المالية حول توقعات المجتمع المالي ككل لمهام ومسؤوليات مُراجعي الحسابات.

وبعد دراسة هاتين الفرضيتين توصل الباحث إلى نتائج نذكر منها:

بالنسبة للفرضية الأولى: خلصت الدراسة إلى أنه يوجد اختلاف بين أطراف المجتمع المالي في الجزائر حول مهام ومسؤوليات مُراجعي الحسابات، مما أدى لوجود فجوة التوقعات.

وبالنسبة للفرضية الثانية، فقد خلصت الدراسة إلى أنه أيضا يوجد اختلاف في وجهات النظر بين أطراف المجتمع المالي في الجزائر حول مسؤوليات ومهام مُراجعي الحسابات المتوقعة.

كما أوصت هذه الدراسة بما يلي:

- ضرورة مراجعة واعتماد معايير مهنية جديدة ترتقي بمهمة المراجعة التي تعرف ركودا كبيرا في البيئة الجزائرية؛
- العمل على استقلالية الهيئات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر، وتفعيل دورها وحصر الهيئات الحكومية في الإشراف على جودة المراجعة؛
- ضرورة توعية وتثقيف المجتمع المالي الجزائري بمهام ومسؤوليات مُراجع الحسابات الخارجي.

8- هيكل البحث:

لقد تم تقسيم البحث إلى جزأين، حيث تم تخصيص الأول للدراسة النظرية، بينما تم تخصيص الثاني للدراسة التطبيقية. وللإحاطة بالجانب النظري للموضوع تم تقسيم محتواه إلى ثلاث فصول متكاملة. خُصّص فيه الفصل الأول لتقديم عرض مفصل للإطار النظري لفجوة التوقعات – مفهوم وطبيعة الفجوة، والعوامل المتسببة في وجودها والآثار المترتبة عنها في المجال العملي. بينما تناول الفصل الثاني مناقشة القضايا التي تتعلق بمبادئ حوكمة الشركات بصفة عامة: مفهومها، مبادئها، والعلاقة التي تربطها بفجوة التوقعات.
أما الفصل الثالث فقد خُصّص لتقديم عرض حول كل من الإطار النظري للمراجعة وتنظيم المهنة في الجزائر.

وتكملة للفصول النظرية تم تخصيص الفصل الرابع للدراسة التطبيقية التي اشتملت في شقها الأول على تقديم وصف لمجتمع وعينة الدراسة وكذلك تعريف الأساليب المتبعة في جمع المعلومات ثم تلتها إجراء عمليات المعالجة الإحصائية لها. بينما خصص الشق الثاني من الدراسة التطبيقية لتحليل البيانات واختبار صحة الفرضيات التي تم وضعها لاستخلاص النتائج النهائية للبحث.

الفصـــــــل الأول:

"الإطار النظري لفجوة التوقعات"

- المبحث الأول: ماهية فجوة التوقعات في المراجعة
- المبحث الثاني: الأسباب والعوامل التي أدت لوجود فجوة التوقعات
- المبحث الثالث: بعض السبل المقترحة لتضييق فجوة التوقعات

تمهيد:

إنّ انهيار وفشل العديد من الشركات، خصوصاً تلك المقيّدة بسوق الأوراق المالية، أدى إلى توجيه انتقادات حادة لمهنة المُراجعة من جمهور المهنة وكافة الأطراف ذات العلاقة، وزاد من عدم ثقتهم في تقارير المُراجعة التي كان من المفروض أن تعمل على الحفاظ على حقوقهم وأموالهم، ومما زاد من تخوفهم وانشغالهم أن الكثير من الشركات التي انهارت صدرت عنها تقارير مُراجعة نظيفة دون أي تحفظات، مما خلف ما عُرف بفجوة التوقعات في المُراجعة، حيث أن اختلاف الأهداف المنوطة بمهنة المُراجعة وزيادة القيود المفروضة على عملية المُراجع، من الأمور المعروفة بصفة عامة عند مُراجعي الحسابات ولكنها غير معروفة عند مستخدمي القوائم المالية، لهذا فإن توقعات المجتمع المالي من عملية المُراجعة تزيد كثيراً عن الإنجازات التي يقدمها مُراجعو الحسابات الحقيقية.

وقد حظيت فجوة التوقعات باهتمام الباحثين والمنظمات المهنية وتوالت الدراسات حول هذه الفجوة، ومع ذلك فإنها مازالت موجودة بل إنها تزداد اتساعاً. وحتى الآن لم يتم الاتفاق على تعريف محدّد لفجوة التوقعات في المُراجعة، ومردّ ذلك يعود إلى الاختلاف في وجهات نظر مختلف الأطراف حول هذه القضية، كما يعود كذلك إلى عدم وجود اتفاق حول الأسباب التي أدّت إلى ظهور هذه الفجوة، لذلك تعدّدت تعريفات فجوة التوقعات، وإن كانت كلها تدور حول فكرة واحدة وهي أن هناك اختلافاً بين ما يتوقعه الجمهور وبين ما يمكن أو ما ينبغي على المُراجع القيام به.

وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل معرفة الإطار النظري لفجوة التوقعات في المُراجعة: مفهومها، أسبابها، وعوامل تضييقها.

المبحث الأول: ماهية فجوة التوقعات

يُركّز هذا المبحث على بيان المفاهيم النظرية الأساسية الخاصة بفجوة التوقعات: نشأتها، تعريفها، أهّم مُكوّناتها ومظاهرها.

المطلب الأول: مقدّمة حول فجوة التوقعات

أولا: نشأة مفهوم فجوة التوقعات

انصبّ اهتمام المختصين والباحثين في مجال المُراجعة في العقود الأخيرة حول محاولة فهم فجوة التوقعات وتحديد أسبابها ومكوّناتها، وقد نشأت مشكلة فجوة التوقعات في مهنة المُراجعة نتيجة لاختلاف توقعات المجتمع المالي، الذي يشمل جميع المستفيدين من خدمات المُراجعة لمهام ومسؤوليات المُراجع، مع فهم المُراجعين لحدود مسؤولياتهم ومهامهم ولهذا تعد فجوة التوقعات من أهم وأكبر التحديات التي تواجه مهنة المُراجعة.

إن أول من استخدم مصطلح أو عبارة فجوة التوقعات هو (Liggio) عام 1974، وذلك في مقال بعنوان: "فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمُراجع"، بيّن فيه أن فجوة التوقعات عبارة عن عامل لمستويات الأداء المتوقع من المُراجعين ومستخدمي القوائم المالية، والفرق بين الطرفين يمثل فجوة التوقعات.[1]

وبعد ذلك تزايد الاهتمام بفجوة التوقعات وتعددت الدراسات في هذا المجال، وانتقل هذا الاهتمام إلى الهيئات النظامية الدولية، ففي سنة 1978م قام المعهد الأمريكي للمُحاسبين القانونيين (AICPA) بإنشاء لجنة تحديد مسؤوليات المُراجعين تسمى بـــ(لجنة COHEN)، وكان ذلك بسبب تزايد الانتقادات الموجّهة لأداء المُراجعين[2].

كما بادرت العديد من الهيئات والمنظمات بتجسيد اهتمامها بهذا المجال، كمعهد المُحاسبين القانونيين في كندا (CICA) الذي أنشأ لجنة تحت اسم (ADAMS) تعمل على مراقبة دور المُراجع، بالإضافة إلى معهد المُحاسبين القانونيين في إنكلترا، وويلز (ICEW)، ومعهد المُحاسبين

[1] عمر علي كامل الدوري، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصورة، المؤتمر العلمي العاشر، 2010، ص: 125

[2] عبد الرزاق محمد فرح، العوامل المؤثرة في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق: وجهات نظر مُدّقّقي الحسابات الخارجيين والمستثمرين بالأردن، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 16، العدد 1، 2013، ص: 45

القانونيين في إيرلندا وإسكتلندا (ICAI)، (ICAS)، وهي المعاهد التي قامت بإعداد دراسات وعقد مؤتمرات خاصة بفجوة التوقعات.

وفي عام 1988 حدّد مجلس معايير المُراجعة (ASB) في الولايات المتحدة الأمريكية معايير عُرفت بمعايير فجوة التوقعات في المُراجعة، هدفها تقليص هذه الفجوة[1].

ثانيا: تعريف فجوة التوقعات

لا يوجد تعريف موحّد لفجوة التوقعات في المُراجعة بل هناك عدة تعاريف مختلفة، حيث قام معظم من تناول هذا الموضوع بالبحث والدراسة بوضع تعريف للفجوة من الزاوية التي يرى من خلالها مكونات الفجوة وأسبابها، وركّزت كثير من الدراسات في تعريفها للفجوة على جانب منها تراه أساسياً في ظهورها من وجهة نظرها.

وكما هو معلوم فإن أول من أطلق مصطلح "فجوة التوقعات" هو (Carl D Liggio)، وهو أول من قام بوضع تعريف لها، حيث عرّفها بأنها: "اختلاف مستويات الأداء المهني المتوقع كما يتصوّره المُراجع من جهة، وما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من جهة أخرى"[2].

من التعريفات المشهورة لفجوة التوقعات تعريف لجنة (COHEN) التابعة للمعهد الأمريكي للمُحاسبين القانونيين (AICPA)، حيث عرّفتها بأنها "الفجوة بين احتياجات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية وبين ما يقدمه مُراجع الحسابات فعلياً، وما يتوجب عليه تقديمه بشكل معقول".[3]

وقد قام العديد من الباحثين والأكاديميين بوضع تعريفات مختلفة للفجوة، منهم (PORTER)، الذي توسّع في تعريف الفجوة، عكس تعاريف (Liggio) ولجنة كوهين التي لم تتطرق إلى مشكلة ضعف أداء المُراجع نفسه، حيث عرّفتها بأنها "الفجوة بين توقعات المجتمع المالي من المُراجعين، وبين أداء المُراجعين الحقيقيين، وما يتم إدراكه بواسطة المجتمع"[4].

---

[1] عمر علي كامل الدوري، مرجع سبق ذكره، ص: 125.

[2] Carl dliggio, The expectation GAP, the account's legal waterloo, cpa journal, july,1975, pp:23-24

[3] جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المُراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص: 06

[4] Porter bernda, an empirical study of the audit expectation performance gap, accounting and business research winter,1993 vol24 p:49

في حين يرى كل من (Guy وSullivan) أن الفجوة هي: "الاختلاف بين ما يتصوره مستخدمو القوائم المالية والجمهور بصفة عامة، وبين ما يعتقده مُراجعو الحسابات حول الواجبات والمسؤوليات المتعلقة بهم وعلاقتهم مع العملاء"[1].

كما عرّف (HANKS) فجوة التوقعات "بأنها تدل على سوء فهم المستفيد أو المستخدم لوضع أو حالة تقرير المُراجع"[2].

هذا وقد عرفها (Humphery) بأنها: "حالة الشعور بأن مُراجعي الحسابات يعملون بطريقة تتعارض مع اعتقادات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية"[3].

من جانب آخر أعطى بعض الباحثين العرب فجوة التوقعات عدة تعاريف، فقد عرّفها (جورج دانيال غالي) بأنها: "اختلاف الأداء المهني لمراجعة الحسابات من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه"[4].

كما عرّفها كامل السيد أحمد بأنها مقدار الاختلاف بين أقصى ما يتوقعه المستخدمون مما يمكن تأديته من طرف المُراجعين، وبين ما تتوقعه المهنة وتقرّه معايير الأداء المهني بشكل معقول، وكذلك مقدار الاختلاف بين ما تقره معايير الأداء المهني وبين معايير الأداء المتحفظة من ناحية، وبين الأداء الفعلي المنفذ من ناحية أخرى."[5]

وحسب ما تطرّقنا إليه من تعريفات فجوة التوقعات، نخلص إلى وجود عدة عناصر أساسية ترتكز عليها الفجوة، أهمها تصور الجمهور لأداء المُراجع ومسؤولياته وتصور المُراجع لهاته المسؤوليات، وأداء المُراجع الفعلي. ويُستخلص من التعاريف السابقة أيضا أن فجوة التوقعات هي عبارة عن تداخل عدة فجوات فيما بينها، كفجوة الأداء، وفجوة الاتصال، وفجوة المعرفة وغيرها، وقد ساهم في إيجادها الاختلاف بين المُراجعين ومستخدمي القوائم المالية في فهم واستيعاب طبيعة مهنة المُراجعة ونطاقها ونتائجها.

---

[1]Guy, D, M and sullivan,j,o, The expectation gap auditing standards ,journal of accountancy, April 1988,p:36

[2]مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص: 144.

[3]عبد الرزاق محمد فرح، مرجع سبق ذكره، ص: 47

[4]جورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، ص: 06

[5]أحمد السيد كامل، مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة جامعة القاهرة، 1999، ص: 52

المطلب الثاني: مكوّنات فجوة التوقعات

كما استخلصنا من التعريفات السابقة، فإن فجوة التوقعات عبارة عن مجموعة من الفجوات، متداخلة في بعضها البعض ومترابطة فيما بينها، ولابد من تحليل هذه الفجوات التي تشكّل فجوة التوقعات.

حيث أن وجهات نظر الباحثين قد تباينت واختلفت في تصنيف وتحديد مكوّنات فجوة التوقعات كما اختلفت في تعريفها، ومن أهم المكوّنات التي اتفق عليها الباحثون نجد أنها قُسّمت إلى:[1]

1- فجوة المعقولية:

تنشأ نتيجة الاختلاف بين ما يتوقعه المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية عن المُراجع لإنجازه، وبين ما يمكن للمُراجع أداءه بصورة معقولة. حيث أن المجتمع المالي يبني توقعات كبيرة وغير معقولة لعمل مُراجع الحسابات، وهذا نتيجة عدم إدراكه لطبيعة مهنة المُراجعة، وعدم مراعاة المحدّدات والقيود التي تقيّد مُراجع الحسابات، حيث ينتهج المُراجع في عملية المُراجعة أسلوب العيّنة الذي يرفع هامش الخطأ وعدم التأكد، وكذلك عدم توفر ضمانات لاكتشاف الغش والخطأ.

2- فجوة الأداء:

"هي الفرق بين توقعات المجتمع المالي من المُراجع وبين أداء المُراجع الفعلي"[2]. كما عرّفها بورتر (PORTER)، وقد قسّمها إلى قسمين:

2-1- فجوة الأداء الناقص (قصور الأداء)

هي اختلاف في توقعات مستخدمي القوائم المالية لما على مُراجع الحسابات أداءه، حسب القوانين والمعايير المحدّدة (المنظمة) للمهنة، وبين الأداء الفعلي للمُراجعين.[3]

2-2- فجوة المعايير الناقصة (قصور المعايير المهنية)

تتمثل هذه الفجوة في الفرق بين متطلبات مهنة المُراجعة والقوانين وكذلك المعايير التي تحدّد واجبات المُراجع وبين الأداء الفعلي للمراجع نفسه.

فوجود هذه القوانين والمعايير ضروري لضبط الأحكام التي يعتمد عليها المُراجعون في أدائهم المهني وزيادة موضوعية أحكامهم الشخصية على القوائم المالية.[1]

---

[1] جورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، ص: 06

[2] Porter, Brenda, Op, Cit., P: 52

[3] جورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، ص: 08

وقد قسّم بعض الباحثين مكوّنات الفجوة إلى: مكوّنات ترتبط بالمُراجع، ومكوّنات أخرى ترتبط بالبيئة الخارجية.

أولا: فجوات متعلقة بالمُراجع

1- فجوة الأداء:

تعبّر عن الاختلاف بين الأداء المتوقع لمراجعي الحسابات طبقاً لمعايير المُراجعة، وبين أدائهم الفعلي[2]، وقد تم تعريفها سابقا.

2- فجوة استقلال المُراجع:

قد يكون معيار الاستقلالية بالنسبة لمُراجعي الحسابات صعب التحقيق على أرض الواقع، ويُقصد باستقلال المُراجع التزامه بالحياد والمعاملة العادلة تُجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة[3].

وقد عرّفت لجنة (Cohen) فجوة الاستقلالية بأنها: "نتيجة انحراف السلوك الفعلي للمدقّقين عن الاستقلال المتوقع منهم، طبقاً لقواعد السلوك المهني".[4]

حيث أن اعتماد مستخدمي التقارير المالية على تقرير المُراجع مرهون بوجود وجهة نظر غير متحيزة تقيم وتقدم أحكاماً على التقارير التالية، وفقدان الثقة في حياد واستقلال المُراجعين هو فقدان لأهمية مهنة المُراجعة.

ومن أهم الأسباب التي تجعل معيار الاستقلال لدى المُراجعين صعب التحقق:

- المنافسة بين المُراجعين لجذب عملاء جدد؛
- الخدمات الاستشارية؛
- تضخيم أتعاب المُراجعين من قبل الإدارة والمجاملة المتبادلة بينها وبين المُراجع.

مما سبق نخلص إلى أنه على المُراجع اجتناب هذه الأسباب التي تثير الشكوك حول استقلاليته قدر الإمكان والحرص على إبداء رأيه بنزاهة وحياد وموضوعية.

---

[1] جورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، ص: 09

[2] محمد يوسف جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومُراجعين الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، 2004، ص: 24

[3] المرجع نفسه، ص: 25

[4] الذنيبات، علي عبد القادر، بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها، مجلة دراسات تصدر عن عمادة البحث العلمي بالجامعة الأردنية، المجلد 30، العدد 1، 2003، ص: 112

3- فجوة التقرير:

تُعّد فجوة التقرير من المشكلات التي كانت، ولا تزال، تتسبب في اتساع فجوة التوقعات بشكل عام، وتنتج عن الاختلاف القائم على ما يورده مُراجع الحسابات في تقريره عن عدالة القوائم المالية، وتوقعات مستخدمي القوائم المالية لفعالية وشمول هذا التقرير، غير أن الكثير من بيانات هذا الأخير تعتمد في تحديدها على أحكام شخصية تراعي المبادئ المحاسبية المقبولة عموما وفي مقدمتها التي تشمل عدة بدائل للقياس المحاسبي، كما يعتمد المُراجع في عمله على اختيار العينات التي تجعل نتائجه تتصف بالاحتمالية، حيث أنها لا تتناسب مع رغبة التأكيد المطلق لمستخدمي القوائم المالية من مُراجع الحسابات[1].

ومن أسباب هذه الفجوة التي يساهم فيها المُراجع، غموض التقرير وصعوبة فهمه من طرف مستخدميه، حيث يتعيّن تحديد المستفيد الأول من هذا التقرير ومن يخدم أساساً، فهل يُعّد لخدمة المستثمرين أم المستثمرين والعاملين والموردين جميعا؟ أم يخدم المجتمع بشكل عام كون المنشأة جزء من المجتمع المالي؟[2]

ثانيا: فجوات تتعلق بالبيئة الخارجية:

وهي فجوات تتعلق أسبابها بالبيئة الخارجية للمراجعة، ومنها:

1- فجوة المعقولية:

تعبّر فجوة المعقولية عن التباين بين التوقعات غير المعقولة لمستخدمي القوائم المالية من مُراجع الحسابات وبين أدائه الفعلي، وحقيقة مهامه، وقد سبق لنا تعريفها واستعراض أهم أسبابها[3].

ومن أمثلة التوقعات غير المعقولة لمستخدمي القوائم المالية:

- ضمان الدقة المطلقة للقوائم المالية واكتشاف جميع حالات الغش والأخطاء؛
- تغطية جميع أنشطة المنشأة وعملياتها ضمن عملية المُراجعة.

---

[1] الذنيبات، علي عبد القادر، مرجع سابق، ص: 114

[2] محمد يوسف جربوع، مرجع سبق ذكره، ص: 26

[3] عشماوي، كامل السيد أحمد، مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات في المُراجعة، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1999، ص: 46

2- فجوة معايير المُراجعة:

وهي ما يُعرف بفجوة قصور المعايير، فلما كانت مهنة المُراجعة تعتمد على الأحكام الشخصية للمُراجع والتي تتفاوت وتختلف من مُراجع إلى آخر، حسب كفاءته وقدراته ومدى تدريبه، وضعت المنظمات المهنية مجموعة من المعايير المنظّمة للمهنة تكون أساساً يستند عليه المُراجعون في أداء مهامهم، وذلك لزيادة موضوعية هذه الأحكام الشخصية المتعلقة بعملية المُراجعة.

ولكن هذه المعايير لم تُغط جميع متطلبات المهنة ومن أسباب ذلك:

- قصور هذه المعايير عن التنبؤ بقدرة المنشأة على الاستمرار؛
- قصور معايير المُراجعة عن تقليص بدائل القياس المحاسبي؛
- قصور معايير المُراجعة عن تحديد وضبط صيغة تقرير المُراجعة بحيث ينتفي عنه الغموض.

3- فجوة المسؤولية القانونية:

يتحمل المُراجع مسؤوليات عديدة تُجاه المجتمع المالي، منها مسؤوليات أخلاقية تتمثل في حماية المجتمع من الغش والفساد، وأخرى مهنية تتمثل في التزامه بالقواعد والمعايير المُنظّمة لمهنة المُراجعة، ومسؤوليات قانونية عليه أن يلتزم بها وذلك باتباع القوانين القائمة.[1]

وسبب ظهور فجوة المسؤولية القانونية هو التوقع الخاطئ والفهم غير الصحيح من طرف المجتمع المالي لمدى المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات، حيث يرى المُراجع أن مسؤولياته تنحصر في التوقع المعقول لاكتشاف عمليات الغش والأخطاء الجوهرية، والالتزام المهني بمعايير المُراجعة، في حين تتوقع الأطراف الأخرى والمجتمع المالي ككل أن مسؤوليات المُراجع والمُراجعة تتعدى ذلك إلى اكتشاف جميع الأخطاء والتجاوزات القانونية، وشمولية عمل المُراجع ليعم جميع أنشطة المنشأة.

ويتبين لنا أنّ فجوة التوقعات عبارة عن فجوات متعددة، بحيث تتعلق كل فجوة بجزء معين يخص الأطراف ذات العلاقة المستفيدة من المُراجعة، ولتقليص هذه الفجوة لابد من معالجة كل فجوة على حدى.

[1] عشماوي، كامل السيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 25

المطلب الثالث: مظاهر الفجوة ودواعي الاهتمام بها

تتمحور فجوة التوقعات حول علاقة ثلاثة أطراف تهتم بمهنة المُراجعة، تتمثل في المُراجع الخارجي ومستخدمي تقارير المُراجعة وإدارة المنشأة.

حيث قد يكون لهذه الأطراف الثلاثة توقعات مختلفة لوظيفة المُراجعة من حيث مسؤوليات المُراجع ومدى استقلالية وطبيعة عمله.

وقد تجلى تأثير فجوة التوقعات على المنشأة والمُراجع والمجتمع المالي في انهيار بعض الشركات العالمية، وأولها شركة إنرون (Enron) سنة 2001 وذلك بعد صدور تقارير مراجعة نظيفة عن هذه الشركة، حيث حُمّلت المسؤولية عن انهيار هذه الأخيرة لمهنة المُراجعة، مما أدى إلى تشكل صورة سيئة للمهنة لدى المجتمع المالي.

هناك عدة أسباب تدعو للاهتمام بدراسة فجوة التوقعات في الجزائر منها[1]:

– التغيّرات الاقتصادية العالمية، والتغير الدائم في مهنة المُراجعة، وأيضا بروز فجوة التوقعات كإشكالية دولية لمراجعي الحسابات في معظم دول العالم؛

– تبّني الجزائر المعايير المحاسبية الدولية والتخلي عن النظام الوطني القديم، مما أدى إلى انتقال مشكلة فجوة التوقعات إلى المجتمع المالي الجزائري؛

–زيادة الطلب على خدمات المُراجعة بسبب توجه الجزائر لخصخصة المؤسسات الاقتصادية من أجل حفاظ المستثمرين على استثماراتهم، وبالتالي زاد الاهتمام بقضايا أو مشاكل مهنة المُراجعة، ومنها فجوة التوقعات؛

– طبيعة القانون الجزائري الذي يفرض على كل مؤسسة التعاقد مع مُراجعي حسابات للتأكيد على عدالة القوائم المالية؛

– ضرورة توضيح مسؤوليات مُراجع الحسابات لمستعملي القوائم المالية، وتوعية المجتمع المالي بماهية مهنة المُراجعة لتقليص الفجوة؛

– التحديات الراهنة والمستقبلية التي تواجه مهنة المُراجعة في الجزائر، خاصة بعد الانفتاح على الاقتصاديات العالمية.

[1] جورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، ص: 139

المبحث الثاني: الأسباب والعوامل التي أدت إلى لوجود فجوة التوقعات

في هذا المبحث سنتطرق إلى الأسباب والعوامل الخاصة بالمُراجع التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات، كالشك في استقلاليته والإخلال بمبدأ الحياد، وكذلك عرض العوامل الخاصة بالمجتمع المالي.

المطلب الأول: الأسباب والعوامل الخاصة بالمُراجع

تتمحور عملية المراجعة حول شخصية المراجع ومدى التزامه بأخلاقيات هذه المهنة لذلك فإن من أهم الأسباب التي تساهم في وجود فجوة التوقعات هي أسباب خاصة به.

- **الشك في استقلال المُراجع**

إن أول الأسباب وأبرزها في وجود فجوة التوقعات هو الشك في استقلالية وحياد المُراجع، فلا معنى ولا قيمة لرأي المُراجع في عدالة القوائم المالية إذا فقد المجتمع المالي ثقته في حياده، فأهمية مهنة المُراجعة تكمن في الدور الحيادي الذي تلعبه بين المساهمين والإدارة، وتعارض المصالح بينها، حيث أن فقدان المهنة لهذا الدور يعدّ فقداناً لمكانتها، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المُراجعين، لذلك لابد أن يشعر مستخدمو القوائم المالية باستقلال مهنة المُراجعة والوثوق في موضوعية ونزاهة عمل المُراجعين، وبناءً على ذلك يتوجب على المُراجع تأدية عمله بموضوعية ودون تحيّز، وأن لا يستجيب لأي ضغوط يمكن أن تمارس عليه وأن لا يتبع مصالحه الشخصية[1] التي تؤثر عليه، كما عليه أن يتجنب جميع العلاقات التي تجعله محلا للشّك.

حيث حدّد الاتحاد الدولي للمُحاسبين IFAC عدة عوامل تؤثر على استقلالية وحياد المُراجع، ولخصها في خمسة عوامل أساسية[2]:

- **مراجعة النفس:** مُراجعة المدقق لنفسه عند تعارض مصالحه المادية مع مبدأ الاستقلالية.
- **الاهتمام بالنفس:** إعطاء المُراجع الأولوية لمصالحه ومكاسبه المادية على حساب مبادئ المُراجعة.

---

[1] صبيحي محمد، حسني عبد الجليل، "تدعيم استقلال المُراجع الخارجي في جمهورية مصر العربية في ظلال متغيرات الحالية ببيئة المُراجعة" ـــــ دراسة تحليلية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، 2001، ص: 188

[2] محمود شعبان حسين أحمد، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها، ماجستير، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص: 32

- **الألفة:** توطيد العلاقة بين المُراجع والإدارة بحكم الاحتكاك المتواصل بينهما.
- **الدفاع:** وهو دفاع المُراجع عن نفسه عند الإخلال بمبدأ الاستقلالية وإيجاد المبرّرات والحجج.
- **التخويف:** الضغوط التي قد تمارس على المُراجع من طرف الإدارة لخدمة مصالحهم.

كما يجدر بالذكر أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر على استقلالية المُراجع وتجعله مدعاة للشك، منها:

1- تقديم المُراجع لخدمات أخرى غير المُراجعة لنفس العميل:

من المعروف أن عمل مكاتب المُراجعة لا يقتصر على المُراجعة القانونية للمؤسسات فحسب، بل يمكن للمُراجعين تقديم خدمات أخرى للعميل، كتصميم النظم المحاسبية والاستشارة الإدارية، والإشراف على الدفاتر المحاسبية والسجلات وغيرها.

ولكن تقديم هذه الخدمات لنفس العميل بخلاف المُراجعة القانونية أحدث خلافاً كبيراً في الوسط المحاسبي، وذلك بالنظر لما لها من تأثير على استقلال المُراجع وحياده.[1]

حيث أن تقديم خدمات غير المُراجعة لنفس العميل يؤدي إلى الإخلال بمبدأ الاستقلالية، فمن المستحيل أن يقوم المُراجع بوضع أو تصميم نظام المعلومات المحاسبي لعميل المُراجعة ثم يقوم بكشف نقائصه ومدى كفاءته، وكذلك إن ساهم في اختيار المديرين للشركة فإنه سيدافع عن اختياره. وقد بيّنت دراسة قامت بها لجنة (Lee Metacalfe) أن مثل هذه الأعمال تؤثر على استقلال المُراجع وحياده تأثيرا كبيرا[2].

وعلى عكس ذلك، خلصت لجنة **(cohen)** إلى أن الجمع بين المُراجعة القانونية وتقديم خدمات أخرى لنفس العميل مفيد لهذا الأخير، حيث أنه لا يوجد من هو أعلم من المُراجع بنشاط وظروف المنشأة[3].

---

[1] متولي، سامي وهبة، فجوة التوقعات في المُراجعة، **المجلة العلمية**، كلية التجارة – فرع جامعة الأزهر للبنات، العدد العاشر، 1999، ص: 117

[2] راضي، محمد سامي، فجوة التوقعات في المُراجعة التشخيص والحلول ـــــ دراسة انتقادية، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 32، مارس1999، الجزء الثاني، ص: 22

[3] متولي سامي وهبة، مرجع سبق ذكره، ص: 183

ومما سبق، يتضح لنا أنه بالرغم من الاختلاف الحاصل بين المشتغلين بمهنة المُراجعة حول الجمع بين المُراجعة القانونية وتقديم خدمات أخرى بين مؤيد ومعارض، إلا أن هناك اتفاق حول ضرورة ضمان استقلالية المُراجع.

2- المنافسة بين مكاتب المُراجعة:

مهنة المُراجعة كغيرها تعمل في بيئة تنافسية وهذا يُعرّض مبدأ الاستقلالية إلى الضعف، وذلك لرغبة المُراجعين في الحصول على عملاء أو خوفهم من فقدانهم[1]مما يدفعهم ذلك إلى تلبية رغبات العميل على حساب استقلاليتهم.

ومما ينقص من تأثير المنافسة على استقلالية المُراجع سلباً مدى كبر حجم مكتب المُراجعة، فكلما كان المكتب كبيراً من ناحية نشاطه وعدد عملائه قلّ تأثير المنافسة مع المكاتب الأخرى على استقلالية المُراجع للأسباب التي ذكرناها سابقا، حيث لا يحرص المُراجع على إرضاء عميله وتلبية رغباته، نظرا لتعدد العملاء وكثرتهم، والعكس إن كان مكتب المُراجعة صغيراً.

3- طول مدة المُراجعة مع نفس المؤسسة:

من المعقول أن طول مدة المُراجعة مع نفس العميل له تأثيرات على عمل المُراجع إيجاباً وسلباً، حيث أن طول فترة المُراجعة يجعل المُراجع على معرفة دقيقة ومتعمقة بالمنشأة، مما يزيد في جودة مُراجعته من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن طول الفترة يوطّد العلاقة بين الإدارة والمُراجع، مما يضرّ باستقلاليته في نظر المجتمع المالي[2].

ويمكننا القول أن جميع هذه الأسباب وإن اختلفت في تأثيرها على استقلالية وحياد المُراجع سلبا أو إيجابا، فهي من جهة أخرى تؤثر على نظرة المجتمع المالي لمهنة المُراجع ككل وأهميتها في تقديم صورة صادقة عن عدالة القوائم المالية، وهو ما يساهم بشكل كبير في اتساع فجوة التوقعات، وسيتم فيما يلي من مباحث دراسة أهم الطرق والوسائل لطمأنة المجتمع المالي بخصوص استقلال مُراجعي الحسابات.

[1] صبيحي، محمد حسني عبد الجليل، مرجع سبق ذكره، ص: 171

[2] صبيحي، محمد حسني عبد الجليل، مرجع سبق ذكره، ص: 181

المطلب الثاني: العوامل الخاصة بالمجتمع المالي

هناك جملة من العوامل التي تساهم في وجود فجوة التوقعات وترتبط بالمجتمع المالي ومنها:

1- عدم تحديد دور المُراجع وغموض مسؤولياته لدى المجتمع المالي:

يعد عدم التحديد الواضح والدقيق لدور المُراجع وإبراز مسؤولياته وحدودها من أهم الأسباب في وجود فجوة التوقعات واتساعها.

فبشكل عام يتبين للمجتمع المالي أن دور المُراجعة نابع من أساس وجودها، وهو تعارض المصالح بين مستخدمي المعلومات المالية من مستثمرين ومساهمين وغيرهم، ومعديها (الإدارة)، حيث أن دور المُراجعة يتمثل في إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة وموضوعية هذه المعلومات.

مع العلم أن مستخدمي هذه المعلومات ليست لهم القدرة ولا الدراية الكافية لتقييم جودتها، وهو الأمر الذي يتوفر في المُراجعين المتخصصين للتأكد من جودة المعلومات وسلامتها.[1]

ويرى الباحث أن عدم وضوح دور المُراجع راجع إلى عدم فهم المجتمع المالي لدوره وتكليفه بالوصول إلى نتائج أكبر مما تسمح له بها ظروف عمله، كما لا يخفى تقصير المنظمات المهنية في تنظيم عمل المُراجعين وتحديد مسؤولياتهم بدقة، ووضع معايير واضحة لأداء العمل، وميثاق تشرف يلتزمون به، وما زاد دور المُراجع غموضا هو عدم اتفاق المُراجعين أنفسهم على تحديد الدور الذي يلعبونه وما يمكنهم القيام به، والمسؤوليات المنوطة بهم، ويندرج تحت هذا الغموض اختلاف وجهات النظر الحاصل بين مستخدمي المعلومات المالية من جهة والمُراجعين من جهة أخرى حول مدى مسؤولية المُراجع في اكتشاف الغش والخطأ، ومسؤوليته عن التصرفات غير القانونية.

2- مسؤولية المُراجع عن اكتشاف الغش والخطأ:

يُعدّ الجدل القائم حول مدى مسؤولية المُراجع عن اكتشاف الغش والخطأ من أهم العوامل المسبّبة لفجوة التوقعات، وأبرز المسؤوليات الغامضة بالنسبة للمجتمع المالي، حيث يُعتقد أن من مسؤوليات المُراجع اكتشاف جميع أنواع الغش والخطأ الحاصل في المنشأة.[2]

---

[1] حماد، طارق عبد العال، موسوعة معايير المُراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، 2004، ص: 93

[2] المرجع نفسه، ص: 94

في حين تبين معايير المُراجعة بأن مسؤولية المُراجع تكمن في التخطيط الجيد لعملية المراجعة، حيث أن وجود الشك المهني لدى المراجع يسمح له بتوقع معقول لاكتشاف عمليات الغش وكذلك الأخطاء الجوهرية، وفيما يأتي بعض أهم النقاط المحدّدة في مهنة المُراجعة حول مسؤوليات المُراجع عن اكتشاف الغش والخطأ[1]:

- على المُراجع تقدير مستوى الخطر وتحديد ما يؤثر منه تأثيراً جوهرياً على القوائم المالية لمتابعة ومحاولة التقليل منه؛
- على المُراجع أن يعتمد طريقة عملية في اختيار العيّنة محل المُراجعة وتحليل نتائجها؛
- تقديم المُراجع نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط ضعفه للحد من وقوع الأخطاء وحالات الغش.

ويتضّح لنا أن مسؤولية المُراجع بخصوص اكتشاف الأخطاء وحالات الغش والاختلاف فيما بين مهنة المُراجعة والمجتمع المالي قائمة، رغم خوف المُراجعين من تحمل مسؤوليات جديدة، وأدائهم غير الكافي، والذي تنقصه الكفاءة في كثير من الأحيان، بالرغم مما قرّرته المعايير المهنية والتي اعترفت ببعض المسؤولية، ومطالبتها ببذل الجهد لاكتشاف الأخطاء وحالات الغش، ومن جانب آخر فإن التوقع غير المعقول للمجتمع المالي باكتشاف جميع الأخطاء وحالات الغش يعتبر سبباً يساهم في ازدياد فجوة التوقعات، وتتمثل في فجوة اللامعقولية.

3- مدى مسؤولية المُراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية:

ويُقصد بالتصرفات غير القانونية الأعمال التي تقوم بها المنشأة، والتي تخالف القوانين والتشريعات المعمول بها، واللوائح والتنظيمات الداخلية التي تحكم عمل المنشأة.[2]

حيث يتوقع المجتمع المالي بأن المُراجع مسؤول عن اكتشاف جميع التصرفات غير القانونية وأن هذه المسؤولية من صميم أهداف مهنة المُراجعة، ويعد هذا التوقع مسببا رئيسيا لفجوة اللامعقولية.

في حين تشير معايير المهنة إلى أن المُراجع لا يتحمل مسؤولية اكتشاف التصرفات غير القانونية، وذلك لعدة أسباب منها[3]:

---

[1] جورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، ص: 20

[2] مصطفى، صادق حامد، نحو تضييق فجوة التوقعات في مهنة المُراجعة، دراسة تحليلية نقدية مقارنة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 47، 1994، ص: 100

[3] مصطفى، صادق حامد، مرجع سبق ذكره، ص: 90

- عدم دراية المُراجع وتأهيله من الناحية القانونية وعدم تدريبه على التعامل مع مثل هذه الإجراءات.
- عدم تغطية معايير المُراجعة لهذه المسائل القانونية، وعدم توجيه المُراجعين لأخذها بعين الاعتبار.
- صعوبة تحديد مدى تأثير هذه التصرفات غير القانونية على عدالة القوائم المالية.

وقد استجابت مهنة المُراجعة إلى ضغوط المجتمع المالي، حيث أقّرت بتحمل المُراجعين بعض المسؤولية عن اكتشاف التصرفات غير القانونية، وهذا حسب حدود إمكانيتهم.

أما بالنسبة للتقرير والإبلاغ عن هذه المخالفات القانونية فقد بقي الجدال قائماً حوله، حيث يطالب المجتمع المالي بوجوب إبلاغ المُراجعين عن أية تصرفات غير قانونية تضر بالصالح العام، لكن المهنة واصلت التأكيد بأن واجب المُراجع هو الحفاظ على سرية العميل، وأن هذا مبدأ أساسي من مبادئها، وبالرغم من ذلك فقد تمت مُراجعة بعض مسؤوليات المُراجع في الإبلاغ عن المخالفات القانونية.

ونستنتج أن توقع المجتمع المالي بقيام المُراجع باكتشاف جميع التصرفات غير القانونية، يعد توقعا غير معقول يساهم في اتساع فجوة التوقعات، غير أن مهنة المُراجعة، ممّثلة بالمنظمات المهنية، مطالبة بمراجعة معايير المُراجعة وتوسيع مسؤوليات المُراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية والإبلاغ عنها، لإعطاء ضمان أكثر للمجتمع المالي حول عدالة القوائم المالية، وذلك في حدود الظروف الممكنة والمتوفرة للمُراجع.

وهنا تجدر الإشارة إلى ضرورة تحديد نوع التصرفات غير القانونية التي على المُراجع التقرير والإبلاغ عنها، حيث لابد أن تكون لهذه التصرفات غير القانونية تأثير جوهري على القوائم المالية، مع ضبط كيفية التعامل معها من طرف المُراجع.

4- نقص الكفاءة المهنية لدى المُراجع:

يفترض المجتمع المالي دائما الكفاءة المهنية في المُراجع، فهي ليست محل شك عندهم، غير أن هذا الافتراض ليس صحيحاً على إطلاقه، فمن الممكن أن تنقص المُراجع الكفاءة المهنية لأداء عمله، ونقصد بالكفاءة المهنية للمُراجع "المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة

والمُراجعة، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه من التعليم والتدريب الكافي".[1]

ومن أسباب نقص الكفاءة لدى المُراجعين[2]:

- ضعف دور المنظمات المهنية؛
- عدم وجود تدريب وتطوير مستمر للمُراجعين؛
- نقص الخبرة والعناية ببعض الميادين، كالجانب القانوني أو الاجتماعي.

ومما سبق نستنتج أن نقص الكفاءة لدى المُراجع سبب رئيسي في وجود فجوة الأداء، وهو ما يساهم في اتساع فجوة التوقعات.

5- انخفاض جودة الأداء في المُراجعة:

إن إبداء رأي محايد حول عدالة القوائم المالية ومدى صحتها، هو هدف مهنة وعملية المُراجعة، وفي الطريق لتحقيق هذا الهدف تهتم المهنة بنظرة عملائها ومن يستخدم خدماتها ومدى رضاهم عن جودة أداء المُراجعين.

حيث أن انخفاض جودة الأداء المهني يُنتج عدم رضا المجتمع المالي عن عمل المُراجعين، وبالتالي فقدانهم الثقة في عدالة القوائم المالية، وهو ما ينعكس على فجوة التوقعات، ما قد يُفقد مهنة المُراجعة أهميتها.[3]

وكما هو ملاحظ فإن انخفاض جودة الأداء مرتبط ارتباطاً وثيقاً بنقص الكفاءة المهنية لدى مُراجع الحسابات، فنقص الكفاءة المهنية لديه العديد من الأسباب والعوامل غير المباشرة في نقص جودة الأداء.

وهناك عدة عوامل أخرى نذكر منها[4]:

- التنافس الحاصل بين المُراجعين للحصول على عملاء جدد أو الخوف من فقدانهم؛
- قبول أتعاب قليلة من عمليات لا تتناسب مع المجهود المبذول من طرف المُراجع نتيجة المنافسة مع مكاتب أخرى؛
- التقرير غير الدقيق عن استمرار المنشأة وعدم التحفظ بغية الحفاظ على العميل؛

[1] مصطفى، صادق حامد، مرجع سبق ذكره، ص: 90

[2] المرجع نفسه، ص: 103

[3] متولي سامي وهبة، مرجع سبق ذكره، ص: 183

[4] صبيحي، محمد حسني عبد الجليل، مرجع سبق ذكره، ص: 181

- تأدية خدمات أخرى للعملاء بأتعاب منخفضة للحصول على رضاهم وضمان تجديد تعيينهم بعد انتهاء عقدهم.

بعد استعراضنا لأهم أسباب فجوة التوقعات الخاصة بالمُراجع، يتبين لنا أن للمُراجعين دور هام في تقليص الفجوة، وذلك لما لهم من إمكانية التأثير في المجتمع المالي وإقناعه بفعالية المُراجعة، وضبط توقعاته عن طريق تجنب الأسباب التي تثير الشك في استقلالية المُراجع، وتوضيح دور المُراجعين وتحديد المسؤولية المنوطة بهم، واحترام أدبيات وأخلاقيات المهنة، والعمل على رفع كفاءتهم بالتدريب المستمر، وكذلك طمأنة المجتمع المالي حول جودة المُراجعة.

وسنبيّن في المبحث المقبل الحلول الممكنة والتي على المُراجع اتباعها للتقليص من فجوة التوقعات ومعالجة العوامل المتسببة في الفجوة خاصة المتعلقة بالمُراجع.

المبحث الثالث: بعض السبل المقترحة لتضييق فجوة التوقعات

لقد اتفق كثير من الباحثين في مجال المحاسبة والمُراجعة بعد القيام بالعديد من الدراسات حول فجوة التوقعات أنه يصعب القضاء نهائيا على فجوة التوقعات في المُراجعة، وذلك لأن أسباب وجودها مرتبطة بالظروف والمتغيّرات السائدة في بيئة المُراجعة وفي الأوقات المختلفة، وهذا لا يعني أن تتوقف المحاولات في سبيل العمل على تضييق فجوة التوقعات، بل يجب استمرار الجهود للحد منها، نظراً لآثارها السلبية على مهنة المُراجعة.

وبعد أن قمنا في المبحثين السابقين بتحديد مفهوم فجوة التوقعات وأهم أسبابها، سنتطرق في هذا المبحث إلى تحديد بعض الاقتراحات التي يمكن من خلالها تضييق فجوة التوقعات، أو على الأقل الحد من تأثيرها على بيئة الأعمال والمُراجعة.

وفيما يلي عرض لبعض وسائل تضييق فجوة التوقعات في المُراجعة

المطلب الأول: تدعيم استقلال المُراجع

يعد استقلال المُراجع من أهم العوامل التي تساهم في تضييق فجوة التوقعات في المُراجعة، حيث يقع على عاتق المُراجعين الحفاظ على استقلالهم عند ممارسة عملهم من أجل كسب ثقة المستخدمين للقوائم المالية في تقارير المُراجعة، وبالتالي تضييق فجوة التوقعات، ولذلك اهتمت المهنة منذ مدة بعيدة بموضوع الاستقلالية.

وتتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المُراجع، وأن يتمتع بكامل حقوقه المدنية وأن يكون واقعياً، له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين، وأن يؤدي واجباته كاملة تحت أي ضغط قد يقع عليه بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وأن يتمتع بكامل الحرية تجاه أعضاء المؤسسة محل المُراجعة[1].

هذا من الناحية المهنية، أما من الناحية العلمية فقد أشارت كثير من الدراسات إلى أهمية الاستقلالية في مهنة المُراجع، حيث أن أي شبهة في استقلال المُراجع يترتب عليها ضعف ثقة الجمهور في

[1] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 38

النظام الرقابي في الشركات مما يُنتج الشك في مصداقية القوائم المالية، الأمر الذي أدى إلى ظهور حالات إفلاس وعسر مالي للعديد من الشركات[1].

و ترتبط أهمية استقلالية مُراجع الحسابات بالدور المزدوج الذي يقوم به كوكيل عن أصحاب الأموال في مُراجعة القوائم المالية التي أعدتها الإدارة، وكقاض يحكم على القوائم المالية التي أعدتها الإدارة، والتي تملك سلطة تعيينه وعزله وتحديد أتعابه وإبداء رأيه المحايد فيها[2].

ومما يعمل على تدعيم استقلالية المُراجع:

– عدم تقديمه خدمات أخرى لعميل بخلاف عملية المُراجعة، حيث يسعى المُراجعون لأداء خدمات استشارية نظراً لقلة مخاطرها وقصر الوقت والمجهود المستهلكين فيها، مقارنة بعملية المُراجعة، كما تحقق دخلاً إضافياً للمُراجع، وهو الدخل الذي يثير الشك في استقلال المُراجع؛

– تحديد فترة عملية المُراجعة والتغيير الإلزامي للمُراجعين، حيث حُدّدت عهدة المُراجعة في الجزائر بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لأن طول المدة التي يرتبط فيها المُراجع بالعميل تؤثر على استقلالية وموضوعية المُراجع، حيث أنه بمرور الوقت تتكون علاقة بين المُراجع والإدارة مما يُولّد شعوراً لدى المُراجع يجعله في موقف المُدافع عن الإدارة، الأمر الذي يُفقده خاصية الشك المهني المناسب، وكذلك مع مرور الوقت يصاب المُراجعون بالتراخي وعدم الابتكار ويفشلون في أن يلاحظوا ويدخلوا تقديراتهم وأحكامهم أدلة إثبات جديدة أو تغييرات في موقف المنشأة محل المُراجعة[3]؛

– ومن العوامل التي تدعم استقلالية المُراجع تحديد الأتعاب، حيث يجب تحديد نسبة أتعاب المُراجع من العميل حتى لا يصير معتمداً على هذا العميل بنسبة كبيرة؛

وبناءً على ما سبق تتضح أهمية تدعيم استقلال المُراجع من أجل أدائه لعملية المُراجعة بالكفاءة وبالصورة التي تُرضي وتلبي توقعات المستخدمين المعقولة، وتوجد العديد من المقترحات في الفكر المحاسبي لتدعيم استقلال المُراجع، ومن ثمّة زيادة ثقة الجمهور في تقارير المُراجعة وتضييق فجوة التوقعات.

---

[1]Peterson, J. R., "Improving Performance of Audit Committees", The Accountant, March, 1994, P. 61.

[2]محمد بوتين، مرجع سبق ذكره. ص: 36

[3]صبيحي، محمد حسني عبد الجليل، مرجع سبق ذكره، ص: 399

المطلب الثاني: تحسين الكفاءة المهنية للمراجع

تتطلب الكفاءة المهنية من المدقق أن يتفهم جيداً طبيعة العمل الذي يقوم به، ولماذا يقوم به، وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل، فإنه يقع على مسؤوليته البحث عن الاستشارة المناسبة.

كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولاً عنها، حيث يُعتبر تحسين الكفاءة المهنية للمُراجع أحد أهم الإجراءات الأساسية نحو استعادة الثقة في الأداء المهني مما ينعكس على تضييق فجوة التوقعات، وطالما أن هناك قصور في الأداء الفعلي للمُراجع فإن المهنة تحتاج إلى أن تؤكد للجمهور أن لديها نظماً ملائمة لاكتشاف المشكلة والتعامل معها، وإمكانية إيجاد حلول لها، حيث أن علاج مشكلة نقص جودة الأداء المهني في المُراجعة يبدأ من تحسين الكفاءة المهنية للمُراجعين، ويمكن أن يتم ذلك من خلال تطوير برامج التعليم المحاسبي الجامعي، ثم التعليم المهني المستمر أثناء مزاولة المهنة، وانتهاءً بمراقبة جودة الأداء المهني.

وتُعرف الكفاءة المهنية بأنها العناية الكافية والمعرفة المتخصصة في مجالات المحاسبة والمُراجعة، والتي يكتسبها المُراجع عن طريق التعليم والتدريب الفني المستمر والمهارة في تطبيق ذلك في الحالات والظروف المختلفة[1]، حيث أن جودة الأداء المهني للمراجعة بشكل عام لا تتحقق إلا بناءً على الحكم الشخصي السليم المدعّم بالخبرة والكفاءة الكافية.

ومما سبق نستخلص أن الكفاءة المهنية ترتكز على عدة مقوّمات تتمثل في:

- أن يتحصل المُراجع على مؤهل علمي في مجال المحاسبة والمُراجعة؛
- أن يخضع المُراجع لفترة من التدريب العملي كشرط لمزاولة المهنة؛
- التدريب والتعليم المهني المستمر.

وفيما يلي نستعرض كلاً من هذه المقوّمات بإيجاز:

1- **المؤهل العلمي:** من المفترض أن يكون مُراجع الحسابات متحصلاً على شهادة علمية في تخصص المحاسبة والمُراجعة، تُمكّنه من اكتساب القدر الكافي من الناحية النظرية والعملية في هذا المجال، إلا أن التطورات والتغيّرات الحديثة التي تطرأ كل يوم في مجال المحاسبة

[1] صبيحي، محمد حسني عبد الجليل، مرجع سبق ذكره، ص: 125

والمُراجعة تفرض على الجامعات والكليات تحسين وتطوير مناهج التعليم المحاسبي لكي تفي بمتطلبات هذه التطورات وإنتاج إطارات مؤهلة ومدرّبة بالقدر الكافي.

وحتى تتحسن الكفاءة المهنية للمُراجع يجب تحسين مناهج التعليم المحاسبي الجامعي من خلال[1]:

- الاهتمام بالجانب العملي التطبيقي وبالتدريب، مع وضع اختبارات بشكل يقيس القدرة على الفهم والاستيعاب، والقدرة على الابتكار وليس الحفظ؛
- أن تنفتح برامج التعليم المحاسبي على العلوم الأخرى، خاصة العلوم الإدارية والإحصائية والاقتصادية وعلوم الإعلام الآلي؛
- أن تنظم برامج التعليم المحاسبي للطالب إمكانية التدريب الميداني على الممارسات المحاسبية قدر الإمكان.

2- **متطلبات الخبرة والتدريب:** لابد للمراجع قبل مزاولة مهنة المُراجعة أن يخضع لفترات تدريبية، تحت إشراف مُراجعين ذوي خبرة، وقد كان التشريع الجزائري ينص على ضرورة أن يخضع المتدرب لمزاولة المهنة إلى فترة تدريبية لدى خبير محاسبي أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد مقيّد في السجل العام للمُحاسبين والمُراجعين لمدة سنتين دون انقطاع وبتفرغ كامل، وأن يُعدّ ثمانية 8 تقارير، ويصبح بعدها محاسباً قانونياً ويتم تسجيله بالسجل الوطني للمُحاسبين والمُراجعين، وبعد ذلك تم وضع نظام للتدريب والامتحانات للراغبين في مزاولة المهنة.

3- **التعليم والتدريب المستمر:** في ظل التغيّرات والتطورات التي تشهدها بيئة المُراجعة فإن التعليم المهني والتدريب المستمر يكتسي أهمية بالغة، حيث يُعتبر التعليم والتدريب، أو الخبرة المهنية، أحد أهم المتطلبات الحديثة لكي يفي المُراجع بمعيار التأهيل العلمي والعملي، نظراً للتطورات التي فرضتها كل من طبيعة المهنة وبيئة الممارسة وطبيعة السوق، وقد نتج عن ذلك توجه المُراجعين نحو الالتحاق ببرامج التعليم والتدريب المهني المستمر[2].

فالتغيّرات المتلاحقة في طبيعة الأنشطة والتطورات المتسارعة في مجال تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها المتعددة، كل هذا فرض على المُراجع أن يتجه إلى التعليم والتدريب المهني المستمر الذي يفتح له إمكانية تطوير قدراته وزيادة معلوماته، وبالتالي يُمكّنه من تحسين كفاءته المهنية.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته سيد شحاته، اتجاهات حديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسبات الإلكترونية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2008 ص: 51-52

[2] المرجع نفسه، ص53

ولمواكبة التطورات الحاصلة في المهنة، يجب أن يتوفر في برامج التعليم والتدريب المهني ما يلي[1]:

- أن تُعقد ندوات ودورات تدريبية دورية متواصلة؛
- أن تحرص برامج هذه الدورات على تنمية القدرات العلمية للمُراجع، وذلك في عدة مجالات، أهمها الإصدارات المحاسبية والمهنية الوطنية الحديثة والدولية ومداخل المُراجعة الحديثة للحسابات مثل مدخل الأهمية النسبية وخطر المُراجعة؛
- أن يلتزم المُراجعون بحضور هذه الدورات والندوات بشكل منتظم كل فترة معينة؛
- أن يتم الإشراف على التدريب من طرف المنظمات المهنية كل فترة وفق برامج مخططة ومصممة بواسطة خبراء في الميدان.

فإن تم تحقيق هذه المقومات كما ينبغي وتكاملت فيما بينها كان نتيجة ذلك هو وجود مُراجع كفء يتمتع بمستوى عال من الكفاءة والمهارة في أداء عملية المُراجعة.

المطلب الثالث: تفهم المجتمع لطبيعة عمل المُراجع

إن توقعات المجتمع المالي غير المعقولة لعمل المُراجع من الأسباب الأساسية لوجود فجوة التوقعات، حيث تدخل في إطار فجوة المعقولية.

وتنشأ فجوة المعقولية نتيجة الاختلاف بين ما يتوقعه المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية عن المُراجع لإنجازه، وبين ما يمكن للمراجع أداءه بصورة معقولة. حيث أن المجتمع المالي يبني توقعات كبيرة وغير معقولة لعمل مُراجع الحسابات، وهذا نتيجة عدم إدراكه لطبيعة مهنة المُراجعة، ودون مراعاة المحددات والقيود التي تقيد مُراجع الحسابات، حيث ينتهج المُراجع في عملية المُراجعة، أسلوب العيّنة الذي يرفع هامش الخطأ وعدم التأكد، وكذلك عدم توفر ضمانات لاكتشاف الغش والخطأ[2].

لذلك فإن تثقيف المجتمع المالي بطبيعة عملية المُراجعة يعتبر من الطرق الملائمة لتضييق فجوة التوقعات، حيث تبيّن أن المجتمع المالي قد يكون غير مدرك لطريقة عمل المُراجع وكونه

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته سيد شحاته ،مرجع سبق ذكره، ص: 53 - 54

[2] الصحن عبد الفتاح، والصبان محمد وحسن شريفه، أسس المُراجعة: الأسس العلمية والعملية، الإسكندرية، الدار الجامعية. 2004، ص: 52

يستخدم العيّنة الإحصائية مما يجعل توقعاتهم غير معقولة، فتثقيف الجمهور يكون مفيداً لتصحيح الأفكار الخاطئة حول مهنة المُراجعة بين المستخدمون للقوائم المالية، ولا يجب أن يكون مُتوقعًا أن يتم القضاء على فجوة التوقعات نهائيا، إلا أنه يساهم في عملية تضييق الفجوة بين المجتمع المالي ومهنة المُراجعة.

كذلك لابد على المشرفين على مهنة المُراجعة والمُراجعين أنفسهم أن يتولوا مسؤولية اطلاع المستخدمين للقوائم المالية على معاني مختلف التعابير والصيّغ في تقرير المُراجعة، لتسهيل فهم تقرير المُراجعة مما يساهم في تقليص فجوة المعقولية.

ويجب الاعتراف بأنه ليس من المحتمل إنجاز مُراجعة بدقة مطلقة بسبب القيود الموجودة في العملية، ولخفض فجوة توقعات المُراجعة يقع على عاتق المُراجعين تثقيف الجمهور وتحسين صياغة التقرير والأسلوب الذي يوصلون به نتائجه للجمهور لضمان وصول العمل المنجز بشكل واضح، قد يخفض فجوة التوقعات جزئياً، من خلال فهم الجمهور المتزايد لطبيعة المُراجعة وتعقيداتها المتأصلة، إلا إذا كان الأمر يتعلق بعنصر من عناصر خطة إستراتيجية لتطوير مهنة المُراجعة.

ونستنتج مما سبق أن فهم المجتمع المالي لدور ومسؤوليات المُراجع واطلاعه على القيود المتأصلة في عملية المُراجعة قد يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

وعلى مهنة المُراجعة أن تعمل جاهدة على الاتصال بالمجتمع المالي بأيّة وسيلة مناسبة تستطيع أن تصل إليه من خلالها لتوضيح الرؤية حول قيود عملية المُراجعة ودور ومسؤوليات المُراجع لتضييق فجوة التوقعات.

ومع ذلك فيجب الاعتراف بحق الجمهور في تحديد متطلباته من مهنة المحاسبة والمُراجعة، وضرورة قيام المُراجعين بدراسة هذه المتطلبات ومحاولة تلبيتها، في إطار خطة متكاملة للنهوض بالمهنة وتطوير التقارير المالية.

ويمكن حصر توقعات المستفيدين من المُراجعة وتحديد معقولية تلبيتها في العناصر الآتية:

1- اكتشاف الأخطاء والغش والتقرير عنه:

يتوقع الجمهور أن يقوم المُراجع باكتشاف كل حالات الغش، وهذا ما لا يستطيع المُراجع القيام به في ظل قيود الوقت والتكلفة وضغوط العميل عليه، واستعجال إعداد التقرير.

حيث تعتبر مسؤولية المُراجع عن اكتشاف الغش والتقرير عنه من أكثر المسائل التي تواجه مهنة المُراجعة تعقيداً في معظم دول العالم، ويُعتبر مدى مسؤولية المُراجع عن اكتشاف الغش أحد أسباب فجوة التوقعات في المُراجعة، كما يعد الغش من أكبر التهديدات التي تواجه الشركات في الوقت الحالي[1].

2- تقديم إنذار مبكّر عن تعثر الشركة وفشلها:

يجب على المُراجع تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية والإفصاح عما إذا كانت هناك شكوك في استمراريتها، نظراً لكبر حجم الشركات وضخامة الأعمال، وبالتالي ضخامة الخسائر التي قد يتعرّض لها الطرف الثالث (المستثمر)، كما يجب أن تتطور المعايير لتعزّز من موقف المُراجع في ذلك.

وتُعتبر مسؤولية المُراجع عن إبداء الرأي بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية من الأسباب المؤدية لوجود فجوة التوقعات، حيث يعتقد الجمهور أن التقرير النظيف يضمن قدرة المنشأة على الاستمرار.

ويُعتبر توصل المُراجع لقرار بشأن الاستمرارية من أصعب الأمور التي يواجهها، فعلى الرغم من أن المعايير المهنية أصبحت تنص على ضرورة قيامه بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار إلا أنها تظل من أصعب المهام التي تواجه مُراجع الحسابات.

3- مسؤولية المُراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية للعملاء:

تعتبر مسؤولية المُراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية للعملاء من المسؤوليات المهنية التي فرضتها ضرورة مواجهة فجوة التوقعات في المُراجعة.

وقد اهتمت مختلف الجهات المهنية والتشريعية والرقابية بالمسؤولية التي يجب أن يضطلع بها المُراجع في اكتشاف التصرفات غير القانونية، حيث يتوقع مستخدمو القوائم المالية بأن يقوم المُراجع باكتشاف التصرفات غير القانونية والإفصاح عنها وإبلاغ الجهات المعنية.

[1] جربوع، يوسف محمود، أساسيات الإطار النظري في مُراجعة الحسابات، غزة .– فلسطين، الطبعة 2، 2004، ص: 26

خلاصة الفصل الأول:

استعرضنا في هذا الفصل الخاص بفجوة التوقعات في مهنة المُراجعة مفهوم وأسباب فجوة التوقعات في المُراجعة، والتي تمثلت في الشك في استقلال المُراجع، ونقص الكفاءة المهنية للمراجع، وكذلك عدم معقولية توقعات مستخدمي القوائم المالية، وعدم التحديد الواضح لدور المُراجع في المجتمع ومسؤولياته، وقصور نظام الرقابة الذاتية... وغيرها من الأسباب، ويلاحظ مدى الترابط والتداخل بين هذه الأسباب، فبعضها يعتبر سبباً ونتيجة في الوقت نفسه للآخر، وكمحاولة لإيجاد الحلول لتقليص هذه الفجوة، لأن التخلص منها نهائياً غير ممكن الحدوث في عملية المُراجعة.

ومما يؤكّد وجود فجوة التوقعات عدم التحديد الواضح لكثير من المفاهيم في مهنة المُراجعة، وهذا يدل على عمق فجوة التوقعات واتساعها.

الفصـــــــل الثـــــانـي:

"الإطار النظري لحوكمة الشركات "

- المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات
- المبحث الثاني: تجارب الحوكمة في بعض الدول مع التركيز على تجربة الجزائر

تمهيد:

إن الأزمات المالية والاقتصادية التي حدثت على المستوى المحلى والعالمي أدت إلى تكبد كثير من المساهمين خسائر مالية فادحة، مما جعل المجتمع المالي والرأي العام يتساءل حول سبب عدم تقديم مُراجعي الحسابات إشارات تحذير بخصوص الحالة الاقتصادية لتلك الشركات المتسبّبة في الأزمة، الأمر الذي أدى إلى زعزعة ثقة المستثمرين والأطراف الأخرى من مستخدمي القوائم المالية في الخدمات التي تقدمها مهنة المُراجعة، وهو ما ينعكس على مصداقيتهم في القوائم المالية التي تمثل مصدر المعلومات الأساسي لاتخاذ القرارات.

نتيجة لذلك، أصبح المجتمع المالي، والمستثمرون، بشكل خاص، يبحثون عن ضمانات تؤكد أن الشركات التي ترغب في جلب استثماراتهم تدار وفق ممارسات سليمة وضوابط ومبادئ أخلاقية تعمل على تقليل إمكانيات الفساد وسوء الإدارة إلى أقصى حد ممكن، وتسمى هذه الممارسات السليمة والتسيير الرشيد بحوكمة الشركات.

وقد تزايد الاهتمام بحوكمة الشركات خلال السنوات الأخيرة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة، إذ حرصت العديد من المؤسسات والمنظمات الدولية على تناول نظام الحوكمة بالبحث والتحليل، حيث يعتبر نظام الحوكمة من أهم العوامل التي تعمل على تضييق فجوة التوقعات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

في هذا المبحث سنحاول التعرض إلى الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات، وذلك بالتطرق إلى نشأة مفهوم الحوكمة وأهم مبادئها والأهداف التي تعمل على تحقيقها.

المطلب الأول: نشأة مفهوم الحوكمة وأهميتها وأهدافها

أولا: الأسباب الأساسية لظهور الحوكمة

1- العولمة:

تعتبر العولمة أحد أهم مظاهر القرن الحادي والعشرين، وهي تعني تحول العالم إلى قرية صغيرة بفضل الاستخدام الواسع لمختلف وسائل الاتصال المتطورة. ونتيجة لذلك ازدادت حالات الاندماج، وتقوّت ملامح التكامل الاقتصادي العالمي من خلال التوافق على تحرير الاقتصاد وتدويله والعمل على اتّباع سياسات محاسبية موحّدة تضمن تسهيل حركة رؤوس الأموال وتخفيض تكلفتها، وزيادة حجم المبادلات التجارية. كل ذلك تطلب وضع قواعد جديدة موحّدة تحكم إدارة المؤسسات الاقتصادية يكون من شأنها ضمان قدرة الشركة الأم على مراقبة ومكاشفة أنشطة الإدارات التنفيذية في الشركات التابعة.

2- نظرية الوكالة:

عرفت المؤسسات الاقتصادية، في ظل ظهور شركات المساهمة، تطوراً وتوسعاً كبيرين بمرور الزمن، أفضى إلى أن توكل إدارتها إلى مديرين متخصصين ومحترفين، فانفصلت بذلك الملكية عن الإدارة، وهو ما أسهم في ظهور نظرية الوكالة التي يُعّد كل من jensen and malking من أوائل الذين أسسوا لمفهومها، فهي في نظرهما "تعاقد بين عدة أطراف، وفيه المالك أو الأصيل (الموكل) يوكل أو يفوض أطرافا آخرين (موكلين) من أجل تنفيذ المهام، وبالتفويض تصبح لهم سلطة القرار[1]"، كما عُرّفت نظرية الوكالة أيضا على أنها "مجموعة من العلاقات التعاقدية، وأن وجود المؤسسة يتحقق من خلال وجود واحد أو أكثر من هذه العقود الاتفاقية، وأن عقود الاستخدام ما هي

[1]M.C Jensen and Malking, Theory of the firm: managerial behavior, a agency costs and owner ship structure. (03/11/2008) p:05

إلا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط المؤسسة، وبالتالي يمكن دراسة سلوك المؤسسة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها"[1].

يمكننا أن نستخلص مما سبق أن نظرية الوكالة تقوم على مبدأ الفصل بين الملكية والتسيير، كما تقوم على علاقات تعاقدية ـــــ رسمية كانت أو غير رسمية ـــــ بين المالك والمسيّر، وتفويض صلاحية اتخاذ القرار إلى الأخير لتحقيق مصالحهما المشتركة.

3- الفضائح المالية:

ظهرت الحاجة إلى الحوكمة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدة دول من شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا، وتبعتها الولايات المتحدة الأمريكية مؤخرا، إثر الانهيارات المالية التي كانت أبرزها أزمة شركتي (Enron) و(Worldcom)، حيث تبين فيما بعد أن العيب لم يكن في معايير المحاسبة ولكن في سلوكيات وأخلاقيات مُطبّقيها، فقد تبيّن في قضية (Enron) أن معايير المحاسبة كانت تنص على آليات فعالة يجب اتّباعها عند تأسيس شركة ذات أهداف محددة، لكن إدارة (Enron) لم تتقيد بهذه الآليات حيث تواطأت مع المُراجع الخارجي (Arthur nderson) الذي غضّ الطرف عن تلك التجاوزات، مما تسبّب في انهيار هذه الشركة، وبالتالي فقد اتبّعت الإدارة ومُراجعها الأسلوب اللاأخلاقي.[2]

ولمواجهة مثل هذه الحالات والأزمات، أصدرت حكومة الولايات المتحدة الأمريكية قانون (Sarbon And Oxley) الذي يُلزم المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية الأمريكية بالتقيّد به وتطبيق جميع بنوده كدعامة لحكومة الشركات، وقد أحدث تغييرات جوهرية على بيئة الأعمال بشكل عام وبيئة مهنة المُراجعة بشكل خاص.[3]

ثانيا: نشأة مفهوم الحوكمة

لقد أدى اتساع حجم المؤسسات وانفصال الملكية عن الإدارة ــ أو ما يُعرف بنظرية الوكالة– إلى بحث هذه المؤسسات عن مصادر تمويل جديدة لمشاريعها تلك، فاعتمدت بشكل خاص على

---

[1] طارق حماد عبد العال، حوكمة الشركات – المفاهيم – المبادئ – التجارب، الإسكندرية، دار الجامعة، 2005. ص:67.

[2] ظاهر قشي شاهر، انهيار بعض الشركات العالمية وأثره في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، الأردن، المجلد 25، العدد 2، 2005، ص: 13

[3] نعيم دهيمش، ظاهر قشي شاهر، الحاكمية المؤسسية بعد مرور عامين على تحديثه، المجلة العربية للإدارة، الأردن، المجلد 23، العدد 4، 2004، ص: 1

أسواق الأموال، مما أدى إلى تزايد عمليات انتقال رؤوس الأموال عبر الحدود بشكل غير مسبوق، وقد نجم عن ذلك ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين ومجالس الإدارة وظهور الفساد الإداري، وكرد فعل على ذلك ازداد الاهتمام بضرورة إيجاد قوانين وقواعد تحمي مصالح المساهمين وتحد من التلاعبات المالية والإدارية التي يقوم بها أعضاء مجلس الإدارة خدمة لمصالحهم الخاصة.[1]

ففي سنة 1976م قام كل من (Jensen وMalking) ببحث مفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميتها في الحد والتقليل من المشاكل التي قد تنشأ عن فصل الملكية عن الإدارة.[2]

وقد زاد الاهتمام بمفهوم الحوكمة، حيث في سنة 1987 أصدرت لجنة(Tradway) تقريراً يتضمن جملة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات، كما تعزّزت فكرة الحوكمة حين أصدرت لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات (Cadbury) سنة 1992 تقريرها المُعّد من طرف مجلس التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة الشركات (The financial aspects of corporate).[3]

وفي عام 1999 أصدرت بورصة نيويورك (NewYork Stock Exchange) والرابطة الوطنية لتجار الأوراق المالية (NASD) تقريرها المعروف باسم (Blue Riblon Report) الذي أكّد على الدور الفعال الذي تقوم به لجان التدقيق في الالتزام بمبادئ حوكمة لشركات.

أما في سنة 2002، وعقب الانهيارات المالية لكبرى الشركات الأمريكية وخاصة شركة (Enron)، فقد تم إصدار قانون (Sorbon and Oxley) الذي اهتم بدور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد المالي والإداري، وذلك بتفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس إدارة الشركات.[4]

ويُعّد التقرير الصادر عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD) (Organization For Economic Cco–operation and Development) عام 1999 والذي عنوانه "مبادئ حوكمة

---

[1] محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص: 15

[2] المرجع نفسه، ص: 14.

[3] محمد جميل حبوش، مدى التزام شركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات – دراسة تحليلية لآراء المُراجعين الخارجيين ومدراء شركات المساهمة العامة، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، جامعة غزة، 2007، ص:22.

[4] براهمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة قسنطينة 2، 2014، ص: 25

الشركات" أول محاولة دولية لتقرير وترسيخ مبادئ الحوكمة، وقد تمّ تحديثها وتعديل بعض المبادئ فيها سنة 2004.[1]

ثالثا: مفهوم الحوكمة

تعدّدت المفاهيم المقدّمة لمصطلح "الحوكمة"، وتنوعت، وهذا راجع لجملة من العوامل أبرزها تداخل مفهوم "الحوكمة" في العديد من المجالات الاقتصادية والمالية، إضافة إلى ارتباطها بعدة أطراف مختلفة مثل مجلس الإدارة والمساهمين، وأصحاب المصالح الأخرى، ناهيك عن تباين وجهات نظر واضعي هذه المفاهيم. وإذا بحثنا عن معنى الحوكمة في المعاجم نجد أن لفظ "حوكمة" استُحدث منذ زمن قريب في اللغة العربية، مُقابلاً للكلمة الإنجليزية (Gouvernance) التي تُرجمت بدورها إلى الحاكمية، والإدارة الرشيدة، والإدارة الجيدة وغيرها...

1- مفهوم الحوكمة لغة:

يتضمن لفظ الحوكمة عدة معان منها[2]:

- الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.
- الحُكم: ما تقتضيه السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تحكم السلوك؛
- التحاكم: طلب العدالة، خاصة عند انحراف السلطة والتلاعب بمصالح المساهمين؛
- الاحتكام: ما يقتضيه الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تمّ الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

2- مفهوم حوكمة الشركات اصطلاحاً:

يجب التنويه إلى أنه لا يوجد تعريف موحد لحوكمة الشركات، بل هناك عدة تعاريف للعديد من المؤسسات والهيئات الدولية التي اجتهدت في تحديد مفهوم حوكمة الشركات، وفيما يأتي سنعرض مجموعة من التعريفات ثم نحاول استخلاص أهم العناصر الأساسية لتعريف الحوكمة.

- فسّرت (Cadbury) في تقريرها عام 1992 حوكمة الشركات بأنها: "نظام بمقتضاه تُدار المؤسسات وتراقب"[2].

[1] حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطر، دار الباروزي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص: 15 -16.

[2] علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهاني، المؤسسة والأداء المالي الإستراتيجي للمصارف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص: 24

[2] Report of the committee on the financial aspects of corporate governance

- وقد عرّف معهد المدققين الداخليين (IIA) حوكمة الشركات على أنها "العمليات والإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكيد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيّم الشركة من خلال حوكمة الشركات فيها"[1].
- كما عرّفتها مؤسسة التمويل الدولية (IFC) سنة 2003 على أنها: "مجموعة الهياكل والعمليات اللازمة لتوجيه وضبط الشركات وتحديد توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرئيسيين في الشركة بمن فيهم المساهمين، أعضاء مجلس الإدارة والمدراء، وكذلك تحديد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات بشأن أمور الشركة"[2].
- أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) فعرّفت حوكمة الشركات بأنها: "النظام الذي يوجّه ويضبط أعمال المؤسسة، حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في المؤسسات مثل: مجلس الإدارة، والإدارة والمساهمين وذوي العلاقة، ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون المؤسسة، كما يضع الأهداف والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها، وأسس المتابعة لتقييم ومراقبة الأداء"[3].

وهناك عدة تعريفات أخرى تناولت مفهوم الحوكمة، منها تعريفها على أنها "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى، من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية، وهي إجراءات متخذة من قبل أصحاب المصلحة في المنظمة لتوفير إشراف ورقابة على المخاطر التي تقوم بها الإدارة"[4].

ناهيك عن من يُعرّفها بأنها: "نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية يتم عن طريقه إدارة الشركة والرقابة عليها من أجل تحقيق أهدافها والالتزام بمعايير النزاهة"[5].

بناءً على ما سبق ذكره من مفاهيم تضبط معنى الحوكمة يمكننا أن نستخلص أهم النقاط التي تضمنتها:

---

[1] علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص: 08

[2] حاكم محسن الربيعي، حمد الحسين راضي، مرجع سبق ذكره، ص: 15-16

[3] خلف عبد الله الوردات، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات. تدقيق المصارف والمؤسسات المالية. تدقيق الشركات الصناعية)، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة 24-26 سبتمبر 2005, ص: 09.

[4] حماد عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص: 45

[5] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص: 117-118

- جملة من المبادئ والإجراءات التي تسعى إلى توزيع عادل ومناسب للحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة؛
- كما أنها قواعد تحافظ على حقوق المساهمين وحملة السندات، عبر تعزيز دورهم في مراقبة أداء المنظمة، وأيضا عبر الالتزام بمعايير الإفصاح والشفافية؛
- عبارة عن نظام متكامل للرقابة على أعمال وأداء المنظمة؛
- إضافة إلى كونها مجموعة من العلاقات بين القائمين على إدارة الشركات ومجالس الإدارة والمساهمين؛
- دون أن نغفل كونها تطبيق وممارسة سلطات الإدارة الرشيدة بالشركات لتطوير الأداء ودعم مسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة.

في الختام، وقبل أن نتطرق للعنصر الموالي بالبحث والدراسة، يجدر بنا أن نشير إلى أن تعدد وتباين المفاهيم التي وُضعت للتدليل على مصطلح "حوكمة الشركات" يرجع إلى اختلاف وجهات نظر واضعيها، وتباين اختصاصاتهم وميادين اهتمامهم، فخبراء الاقتصاد والمال يرون أنها الطريقة التي تهتم بتوفير التمويل اللازم وتعظيم قيمة الأسهم، بينما يُعرّفها البعض الآخر من الناحية القانونية بأنها مجموعة العلاقات التعاقدية التي تنظم الحقوق والواجبات بين الأطراف ذات العلاقة، من مساهمين وغيرهم، أما المهتمون بالشؤون الاجتماعية[1] في المؤسسات فيركزون على إبراز الدور الفاعل للشركة في حماية الأقلية من المساهمين.

رابعا: أهمية الحوكمة

لقد تسببت الأزمات المالية والاقتصادية التي ضربت كبرى الشركات في العالم جراء الفضائح الناجمة عن التلاعبات بالقوائم المالية وغياب الشفافية وانعدام الالتزام بالأخلاقيات المهنية في ظهور فجوة بين الإدارة والمساهمين وأصحاب رؤوس الأموال، فاستدعت الحاجة الاهتمام بحوكمة الشركات كملاذ أخير، وذلك للأهمية التي تنطوي عليها، ويمكن توضيح أهمية الحوكمة في النقاط التالية[2]:

---

[1] حساني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومات المالية IAS\IFRS كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة الجزائر3، 2009-2010، ص: 15

[2] أمين السيد أحمد لطفي، أساليب المُراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، الدار الجامعية، القاهرة، 2000-2001، ص: 709-708

- تساهم الحوكمة في التقليل من المخاطر وتقوية تنافسية المؤسسة وزيادة الشفافية، بالإضافة لإسهامها في تنمية عدد المستثمرين وجلب رؤوس الأموال؛
- تنظم العلاقة بين ملاك المؤسسة ومسيّريها في ظل الواقع المفروض (فصل الملكية عن الإدارة) واختلاف الأهداف وتضاربها بين مختلف الأطراف الفاعلة في المؤسسة؛
- تتضمن مبادئ الحوكمة حزمة من التأكيدات لمسؤوليات الإدارة وضبط دورها، وتعزيز مُساءلتها، كما تعمل على تحسين الأداء المحاسبي والمالي والإداري، مما يساعد في اكتشاف حالات الغش والتلاعب، ومن ثمّة اتخاذ الإجراءات اللازمة قبل تأثيرها على أداء المؤسسة؛
- تساهم حوكمة الشركات في تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة، كما تحقق فعالية الإنفاق وربطه بالإنتاج[1]؛
- تساهم في ضمان حقوق المساهمين، كحق التصويت، وحق المشاركة في القرارات الخاصة ذات التأثير الجوهري على أداء الشركة؛
- تساهم في إعطاء المساهمين صورة واضحة عن أداء الشركة والوضع المالي لها، والقدرة على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الأخيرة؛
- الحوكمة لا تعد هدفاً في حد ذاتها، ولكن لها علاقة طردية مع مستوى الأداء الاقتصادي؛
- تساهم في ضمان أعلى قدر من الفعالية لمُراجعي الحسابات الخارجيين، والتأكد من استقلاليتهم وعدم خضوعهم لأية ضغوطات من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين[12].

وهناك وجهة نظر ترى أن أهمية الحوكمة تبرز في[3]:

- تضخيم أرباح وثروة الملاك وتدعيم تنافسية الشركة في أسواق المال الخاصة في ظل أدوات وآليات مالية جديدة؛
- كونها تعد أحد الحلول الممكنة لمشكلة الوكالة وتخفيض تكاليفها، ولا يتأتى كل ذلك إلاّ بالتطبيق الجيد والصارم لقواعد الحوكمة؛

---

[1] عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المدارس العربية، 2007، ص: 22-23.

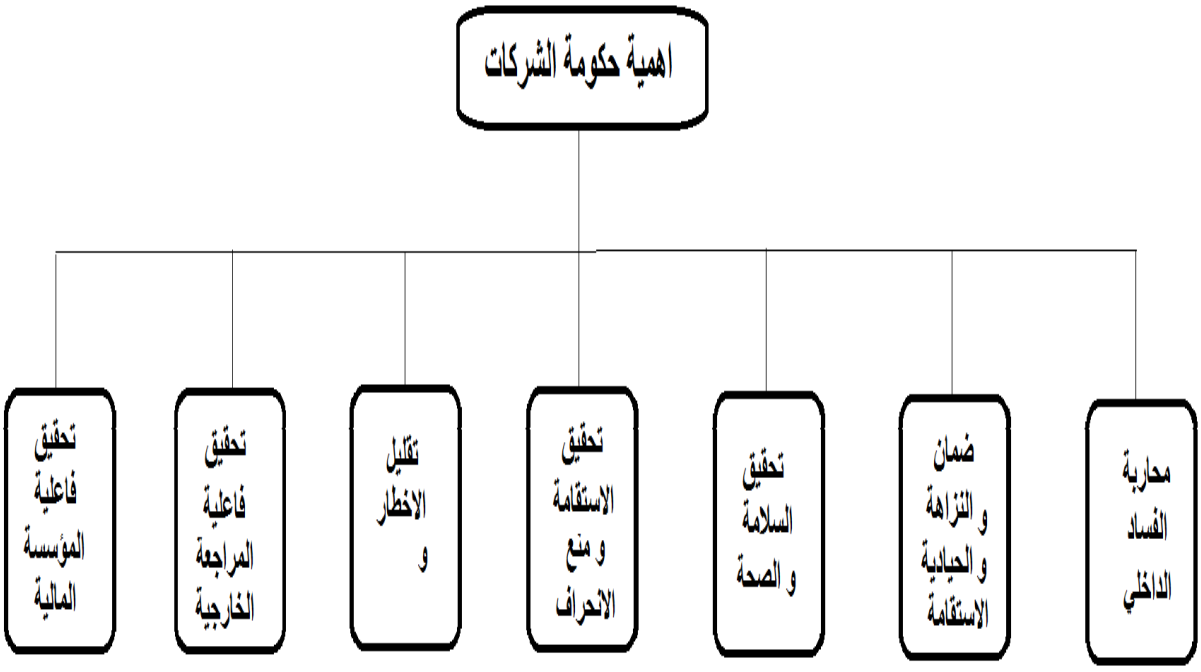
[2] فيصل محمود الشواورة، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في شركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق، مجلد25، العدد الثاني، 2009، ص: 128.

[3] هوام جمعة، وآخرون، الثقافة في إطار الشركات، الملتقى الدولي حول الحكومة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة 19/18 ديسمبر 2009.

ونرى أن أهمية الحوكمة تكمن في تهيئة جو اقتصادي ملائم لنمو الشركات وتعددها، وتحقيق قيمة مضافة للاقتصاد الوطني ككل، وتتمثل أهمية الحوكمة كذلك في وضع أنظمة لمراقبة الفساد المالي والإداري، كما تُلزم الإدارة بإعداد تقارير مالية ذات جودة عالية من الشفافية، فضلاً عن كونها تحدّد بوضوح وبدقة المسؤوليات والحقوق والواجبات بين كل الأطراف الفاعلة من مساهمين وأعضاء مجلس الإدارة وأصحاب المصالح، زيادة عن كونها تدعم استقلالية مُراجعي الحسابات، ما يزيد من الثقة بين الشركة والمستثمرين، وبالتالي جلب رؤوس الأموال المحلية والأجنبية.

ويمكن توضيح أهمية حوكمة الشركات من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم 02-01: أهمية حوكمة الشركات



المصدر: محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات وكيف يتم تفعيل أدوات الرقابة، مجموعة النيل العربية، مصر، 2005، ص: 58

خامسا: أهداف الحوكمة

تهدف الحوكمة أساساً إلى تحقيق الشفافية والعدالة، وهو ما يسمح بحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، ويساعد على تعظيم ربحية الشركة، كما تهدف إلى دعم الأداء الاقتصادي والقدرات التنافسية وجذب الاستثمارات ورؤوس الأموال إلى الشركات والاقتصاد الوطني بشكل عام. وبشكل أكثر دقة تهدف الحوكمة إلى[1]:

- مراعاة مصالح وحقوق المساهمين وحمايتها؛
- حماية حقوق حملة الوثائق والمستندات ذات الصلة بفاعلية، وكذا حماية حقوق ومصالح العاملين في الشركة بكافة فئاتهم؛
- تحقيق وتأمين العدالة لجميع أصحاب المصالح والمتعاملين مع الشركة.

فضلا عن كونها تسعى إلى:

- الحد من مخالفات الإدارة المحتملة وضمان التناسق الفعّال بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين، وتوجيه الإدارة إلى استغلال السلطة في المصلحة العامة[2]؛
- الحفاظ على السمعة الاقتصادية للشركات، عبر ترسيخ ثقافة التمسك بأخلاقيات المهنة والالتزام بالمعايير والمبادئ المتفق عليها؛
- تقليل المخاطر المالية والاستثمارية، وجذب رؤوس الأموال الأجنبية، وذلك من خلال زيادة ثقة المستثمرين في الاقتصاد الوطني؛
- محاربة الفساد بكل أنواعه، سواءً كان إدارياً أو مالياً أو محاسبياً.

بل إن من أهداف الحوكمة لدى جمع من الباحثين: [3]

- تطوير إدارة الشركة، ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على وضع إستراتيجية جيّدة، وكيفية تحقيقها قصد رفع كفاءة الأداء؛
- الحيلولة دون وقوع أزمات مصرفية حتى في الدول التي لا تملك أسواق مالية نشطة؛

---

[1] زرزار العياشي وشرقرق سمير، حوكمة الشركات – المفهوم والخصائص– الركائز والأهمية الاقتصادية، الملتقى الوطني الثالث حول: سبل الحُكم الراشد بالمؤسسات الاقتصادية، جامعة 20 أوت سكيكدة، 10/09 ديسمبر 2007، ص: 16.

[2] فيصل محمود الشواورة، مرجع السابق، ص: 10.

[3] إبراهيم السيد مليجي، دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر، 2005، ص: 40.

- النهوض بالتنمية الاقتصادية عبر زيادة ثقة الجمهور في نجاح سياسة الخوصصة، وضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها؛
- تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية في المؤسسة بما يؤدي إلى استقرار الشركات، ويحول دون وقوع انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية أو العالمية؛
- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء، زيادة على تفعيل مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمُقرضين في الرقابة على أداء الشركة؛

المطلب الثاني: مبادئ الحوكمة

نظرا للاهتمام البالغ والمتنامي بمفهوم الحوكمة، قامت العديد من المؤسسات بدراسة هذا المفهوم وتحليله، ومحاولة وضع مبادئ وقواعد عامة تجمع محتوى مفهوم الحوكمة، ومن الأعمال التي قامت بها عدة مؤسسات:

– التقرير الذي أعده مجلس التقرير المالي لبورصة لندن للأوراق المالية (LES) حيث نص هذا التقرير على استقلالية مُراجعة الحسابات وتعزيز ثقة المساهمين وأصحاب المصالح في التقارير المالية، وكذا تحسين مستوى عدالة المعلومات المالية؛

– مجموعة الإرشادات التي وضعتها "لجنة بازل" 1999 التي أرشدت إلى توزيع المسؤوليات توزيعاً سليماً بين مُتخذّي القرار، كما وضعت آليات لتنظيم العلاقة بين مُراجعي الحسابات ومجلس الإدارة؛

– من أهم المؤسسات التي وضعت مبادئ الحوكمة والتي لاقت قبولاً عند معظم الدول والحكومات وكبريات الشركات المهتمة بمفهوم الحوكمة، "منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية"، حيث أصبحت هذه المبادئ تعد مرجعا على النطاق العالمي، لذلك سنحاول الوقوف على سرد هذه المبادئ بنوع من التفصيل، وقبل ذلك نشير إلى أن المقصود بمبادئ حوكمة الشركات "القواعد والنظم التي تسعى لتحقيق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها"[1].

[1]طارق عبد العال، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام خاص ومصارف (المفاهيم – المبادئ – التجارة)، دار الجامعة، الإسكندرية، 2005 , ص: 67

هذه المبادئ تستند إلى المبادرات الوطنية للدول الأعضاء بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وقد شارك في إعداد هذه المبادئ عدد من اللجان التابعة للمنظمة كلجنة الأسواق المالية ولجنة الاستثمار الدولي، وأيضا الشركات المتعددة الجنسيات وهيئات دولية أخرى كالبنك الدولي وصندوق النقد الدولي، إضافة إلى الدول غير الأعضاء في المنظمة، وغيرها من الأطراف المعنية بالموضوع.

وقد جاءت هذه المبادئ استجابة لطلب مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الذي اجتمع على المستوى الوزاري في 27 – 28 أبريل سنة 1998، بالاشتراك مع الأطراف السالفة الذكر (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي...) حيث تمخض عن ذلك وضع مجموعة من المعايير والإرشادات حول حوكمة الشركات، وقد وافق مجلس المنظمة على هذه المبادئ بتاريخ 27/26 مايو 1999. وتمت إضافة عدة تعديلات هامة سنة 2004، فبعدما كانت تشمل المبادئ على خمسة مجالات أصبحت تنطوي على ستة مجالات تتمثل في:

المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعّال لحوكمة الشركات

يؤكّد هذا المبدأ ضرورة أن يتضمن إطار الحوكمة الأسس اللازمة لرفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، كما يجب أن يتوافق إطار الحوكمة مع القواعد القانونية، وأن يُحدّد بوضوح توزيع المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والتنظيم والرقابة.[1]

وقد ركّز هذا المبدأ على[2]:

1- وضع إطار حوكمة الشركات يهدف إلى التأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، وإضفاء النزاهة على الأسواق، وإلى أن يقوم بتحفيز المشاركين فيها، ويشجّع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية؛

2- أن تكون المتطلبات القانونية والرقابية المؤثرة في الممارسات الحكومية ذات شفافية، وقابلة للتنفيذ وأن تتوافق مع أحكام القانون؛

3- أن يحدّد إطار الحوكمة بوضوح المسؤوليات بين مختلف الجهات بشكل يضمن خدمة المصالح العامة؛

[1] علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، مرجع سابق، ص: 34–42

[2] فيصل محمود الشواورة، مرجع سابق، ص: 127

4- وأخيراً أن تكون لدى الجهات المسؤولة على الإشراف والرقابة والتنفيذ السلطة والنزاهة والموارد للقيام بالواجبات التي على عاتقها بموضوعية، وأن تكون قراراتها مُتخذّة في الوقت المناسب وشفافة ومستوفية الشرح.

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين

يؤكّد هذا المبدأ ضرورة أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين مثل حقوق التصويت والمشاركة في اتخاذ القرارات، وتتمثل حقوق المساهمين في:

1- حقوق أساسية هي[1]:

- تأمين أساليب تسجيل الملكية؛
- نقل أو تحويل ملكية الأسهم؛
- الحصول على معلومات الخاصة بالشركة بانتظام، وفي الوقت المناسب؛
- المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للمساهمين؛
- انتخاب أعضاء مجلس الإدارة؛
- الحصول على حصص من أرباح الشركة.

2 – للمساهمين الحق في المشاركة وفي الحصول على المعلومات الكافية حول القرارات المتعلقة بالتغيّرات الأساسية في الشركة ومن بينها:[2]

- التعديلات في النظام الأساسي أو في مواد تأسيس الشركة أو غيرها من الوثائق؛
- المشاركة في طرح أسهم جديدة؛
- القرارات المتعلقة بأيّة عمليات من الممكن تفسيرها عن بيع الشركة.

3 – ولابد أيضا أن يُعطى حق التصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين مع توضيح قواعد الاجتماعات والتصويت لهم، ومن قواعد التصويت:

- أن يتم إعلامهم –وجوباً– بمواعيد الاجتماعات، ومحتوى جدول الأعمال ومحتوى موضوع التصويت.
- حقهم في المحاسبة ومُساءلة مجلس الإدارة وتعديل جدول الأعمال؛

---

[1] سميحة فوزي، حوكمة الشركات والنمو الاقتصادي مع التطبيق على مصر، ورقة بحث مقدّمة للمؤتمر العربي حول التدفيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات في الفترة من 24 إلى 26 سبتمبر 2005، مصر www.egypt-tv.above

[2] جون سوليفان وآخرون، حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين، ترجمة سمير كريم، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، فصل 8، 2003، ص: 148

- حقهم في تفويض غيرهم للتصويت بالنيابة؛
- حق ممارسة الرقابة على سياسة الشركة بما يتناسب مع أسهمهم؛
- منح حق الرقابة على الشركات للأسواق المالية، وذلك بالعمل بفاعلية وشفافية؛
- يجب أن تكون الصياغة واضحة، مع الإفصاح عن القواعد والإجراءات التي تحكم حيازة حقوق الرقابة؛[1]
- يجب ألا تُستخدم الآليات المضادة قصد الاستحواذ أو تحصين الإدارة التنفيذية ضد المُساءلة؛
- ينبغي أن يوازن المساهمون بين منافع ممارسة الحق في التصويت والتكاليف الناتجة عن ذلك.

وخلاصة هذا المبدأ أنه لابد لإطار حوكمة الشركات أن يكفل حقوق المساهمين المتنوعة التي تهدف إلى ضمان الملكية الآمنة للأسهم، وربحية الشركة واستمرارها.

المبدأ الثالث: المعاملة المتكافئة للمساهمين

ويُعنى هذا المبدأ بالمساواة بين المساهمين المنتمين إلى الفئة نفسها، في كافة الحقوق والواجبات سواء كانوا أقلية أم مساهمين أجانب، ومن الإرشادات التي نصّ عليها هذا المبدأ نذكر:

1- وجوب أن يعامل كل المساهمين من الفئة نفسها معاملة متكافئة؛

2- ضمان الحصول على المعلومات ذاتها، وحق التصويت نفسه لكل المساهمين في الفئة الواحدة؛

3- وجوب أن يتم التصويت على يد الأمناء أو الموظفين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم[1]؛

5- ضرورة أن تكفل العمليات والإجراءات الخاصة بالاجتماعات العامة معاملة عادلة ومتكافئة بين المساهمين دون رفع تكلفة عملية التصويت أو تعقيد إجراءاتها؛

6- حظر الاتجار أو تداول الأسهم على الأعضاء الداخليين في الشركة إلا بصورة شفافة، مع إلزامية الإفصاح عن جميع المعلومات الداخلة؛

6- إلزامية تصريح أعضاء مجلس الإدارة والمديرية التنفيذية بوجود أية مصالح خاصة ـــــ سواء بشكل مباشر أو غير مباشر أو بالنيابة ـــــ قد تمس بمصالح الشركة[2].

---

[1] سميحة فوزي، مرجع سبق ذكره، ص: 25

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 56

[2] جون سوليفان وآخرون، مرجع سابق، ص: 63

يلاحظ أن هذا المبدأ يؤكد ضرورة المساواة بين المساهمين في الحقوق والواجبات، ويفرض إطلاعهم على كافة العمليات، كما يحظر على الأعضاء الداخليين تداول الأسهم أو الاتجار بها بما يضر بمصلحة المساهمين الآخرين.

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

لابد أن يتضمن إطار حوكمة الشركات مسألة الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح من موظفين وموردين، ومستثمرين... التي يُنشئها القانون وتُنشئها الاتفاقيات المتبادلة، كما يجب تشجيع قانون التعاون الفعال بين الشركات وأصحاب المصالح في مجال خلق الثروة، لأجل إنجاح الشركة وضمان استمراريتها، إضافة إلى ذلك، يتمثل دور أصحاب المصالح في:

1- يجب أن يعمل إطار الحوكمة على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون والاتفاقيات المتبادلة؛

2- ينبغي أن تتاح لأصحاب المصالح فرصة الحصول على تبرير في حالة انتهاك حقوقهم؛

3- يجب أن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل هذه الأخيرة، بدورها، تحسين مستويات الأداء؛

4- يجب أن تُمنح لأصحاب المصالح، حال مشاركتهم في وضع قواعد حوكمة الشركات، فرصة الحصول على المعلومات اللازمة لذلك[1]؛

5- ينبغي أن يزوّد إطار الحوكمة بهيكل كفيل بحماية الإعسار والالتزام بتسديد حقوق الدائنين.

ويمكن تلخيص أهم نقاط هذا المبدأ في أن الإدارة مطالبة، ضمن إطار حوكمة الشركات، بأن تكفل حقوق أصحاب المصالح وتوفّر المعلومات الضرورية لهم، كما لابد من إشراكهم في الرقابة على أداء الشركة عن طريق آليات فعالة.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

ينص هذا المبدأ على أنه "ينبغي لإطار حوكمة الشركات أن يتضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء، وحقوق الملكية، وحوكمة الشركات."[2]

1- كما ينبغي أن يشمل الإفصاح المعلومات التالية[1]:

---

[1] جون سوليفان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 150

[2] محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات وكيف يتم تفعيل أدوات الرقابة، مجموعة النيل العربية، مصر، 2005، ص:195-200

- النتائج الاستثمارية ونتائج التشغيل الخاصة بالشركة؛
- أهداف الشركة؛
- ملكية أسهم الأغلبية وحقوقهم في التصويت؛
- أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين؛
- كل ما يتعلق بأصحاب المصالح والعاملين وغيرهم؛
- ماهية المخاطر المنتظرة؛
- مضمون إطار وقواعد الحوكمة وسياسة تنفيذها.

2- كما ينبغي إعداد وتدقيق المعلومات والإفصاح عن معايير الجودة المحاسبية والمالية.

3- إضافة إلى ضرورة القيام بعملية تدقيق ومُراجعة خارجية يقوم بها مُراجع مستقل بهدف زيادة ثقة المستثمرين في أداء الشركة.

4- كما ينبغي توفير وتسهيل عملية الوصول إلى المعلومات بأقل جُهد وتكلفة ممكنة.[2]

يلاحظ أن هذا المبدأ يُشدّد على إلزامية الإفصاح بصورة عادلة وصادقة عن المعلومات المتعلقة بالشركة، كالإفصاح عن ملكية أسهم الأغلبية، وأهداف الشركة وغيرها، وذلك ليطّلع عليها جميع المساهمين، كما يجب إبراز دور مُراجع الحسابات الخارجي وتوفير قنوات النشر وتسهيل الوصول إليها.

المبدأ السادس: مسؤولية مجلس الإدارة

ينص هذا المبدأ على ضرورة أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجيه والإرشاد الاستراتيجي لمجلس الإدارة الالتزام بمسؤولياته تجاه المساهمين وذلك على النحو الآتي[3]:

1- يجب أن يعمل مجلس الإدارة وفق مبدأ حسن النية من أجل سلامة وحماية الشركة والمساهمين؛

2- يجب أن يحرص مجلس الإدارة على تحقيق المعاملة العادلة بين جميع المساهمين في حال أصدر قرارات لها تأثيرات متباينة عليهم؛

3- على مجلس الإدارة أن يحرص على احترام قراراته للقوانين السارية، ويلتزم بها، مع مراعاة مصالح المتعاملين مع الشركة؛

---

[1] جون سوليفان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص:150.

[2] طارق حماد عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص: 38.

[3] جون سوليفان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 151

4- يجب كذلك على مجلس الإدارة القيام بعدة مهام منها:

أ- مُراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة، وخطط العمل وسياسة المخاطرة والموازنات السنوية وخطط النشاط، ووضع أهداف الأداء ومتابعة التنفيذ وأداء الشركة، فضلاً عن مراقبة الإنفاق وعملية بيع الأصول.

ب- اختيار المسؤولين، وتحديد المرتبات والمزايا الخاصة بهم، وكذا مُراجعة مستويات مرتباتهم وضمان الطابع الرسمي والشفافية في عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة.

ج- الحرص على سلامة التقارير المالية والمحاسبية للشركة، والبحث عن طرق لإيجاد الرقابة الملائمة والالتزام بأحكام القوانين.

د- متابعة مدى فعالية حوكمة الشركات، والقيام بالتعديلات الضرورية، وكذا الإشراف على عملية الإفصاح والاتصالات.

5- يُلزم كذلك مجلس الإدارة بإجراء تقييم موضوعي لشؤون الشركة، ويكون ذلك بشكل مستقل عن الإدارة التنفيذية.

وباختصار يمكن القول إن هذا المبدأ ــ السادس ــ يُلزم مجلس الإدارة بوضع إستراتيجية لتوجيه الشركة، ومتابعة تنفيذ إطار الحوكمة، والحرص على معاملة المساهمين معاملة متكافئة، وتوفير المعلومات الضرورية للمساهمين والحرص على عدالتها، فضلاً عن ضمان نزاهة وشفافية عملية اختيار أعضاء المجلس والقيام بدوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

المطلب الثالث: مُحدّدات ونظام الحوكمة

لضمان التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة والاستفادة من مزاياها وقصد تحقيق أفضل النتائج، لابد من توفر جملة من المُحدّدات الخارجية والداخلية التي نلخصها على النحو الآتي:

أولا: المُحدّدات

1- **المُحدّدات الخارجية** تمثّل هذه المُحدّدات الجو العام الذي تمارس فيه الشركات نشاطها وتشمل النظام القانوني والمالي والاقتصادي الذي ينظم الحياة الاقتصادية – مع العلم أنها تختلف من بلد لآخر– وهي كالتالي[1]:

[1] علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص: 46

- القوانين المنظّمة للنشاط الاقتصادي مثل: قوانين الشركات وقوانين سوق المال والعمل والقوانين المتعلقة بالاستثمار ورأس المال، والاحتكار والإفلاس وغيرها؛
- وجود نظام مالي ومصرفي جيّد يساعد على توفير الدعم المالي للمشروعات، ويعمل على تشجيع الشركات للمنافسة والتوسع؛
- درجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج[1]؛
- دور المؤسسات غير الحكومية، والذاتية التنظيم، في الرفع من كفاءة الأسواق مثل: الجمعيات المهنية التي تمنح ميثاق شرف للعاملين في الأسواق كالمُراجعين والمحاسبين، وكذلك المحامين والشركات العاملة في سوق المال وغيرها؛[2]
- كفاءة الهيئات الرقابية كهيئات سوق المال، وتوضع عقوبات مناسبة ويتم تطبيقها في حالة عدم الالتزام.

2- **المُحدّدات الداخلية:** تشتمل المُحدّدات الداخلية على القواعد والقوانين المطبّقة داخل الشركة، تلك التي تعمل على تحديد وتوضيح عملية اتخاذ القرارات، وكذلك توزيع المسؤوليات والسلطات بين أعضاء مجلس الإدارة، وكذا المديرين التنفيذيين وغيرهم، وترجع أهمية المُحدّدات الداخلية إلى كونها تقلل التعارض بين مختلف المصالح وتسهّل عملية اتخاذ القرار داخل الشركة[3].

هذه المُحدّدات تهتم بالبيئة المحيطة بالمؤسسة وتتمثل في المناخ الاستثماري ومصادر التمويل المتاحة والنواحي السلوكية والأخلاقية التي تضمن شفافية وكفاءة الأسواق المالية، كما تهتم بالبيئة الداخلية للشركة، حيث لابد من توافر قوانين تنظّم السير العام والحسن للشركة، وتضمن مرونة التعامل مع الظروف الخارجية.

ثانيا: نظام الحوكمة

يسعى نظام الحوكمة إلى التشغيل الأمثل للموارد المتاحة للشركة ويتكون من:

-**المُدخلات:** وهي كل ما يستلزمه نظام الحوكمة وما هو ضروري لأداء عملها، كالمستلزمات القانونية والتشريعية والاقتصادية وغيرها[4].

---

[1]محمد حسن يوسف، مُحدّدات الحوكمة ومعاييرها، مجلة بنك الاستثمار القومي، العدد 03، القاهرة، 2007، ص: 6

[2]فريد كورتل، حوكمة الشركات، منهج القادة والمدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي، ورقة بحث مقدّمة للمشاركة في المؤتمر العلمي الدولي لكلية الاقتصاد، جامعة دمشق، يوما 15 و16 أكتوبر 2008، ص: 3

[3]علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص:47

[4]علاء فرحان، مرجع سابق ص: 26-25

-**نظام التشغيل:** يشمل الهيئات المكلفة بتطبيق نظام حوكمة الشركات والجهات التي تحرص على أن يتم تنفيذه والالتزام بها.

- **المُخرجات:** هي مجموعة القوانين والتشريعات التي تهدف لتحقيق أهداف الشركة، وتحافظ على حقوق أصحاب المصالح والمساهمين، وتعمل على تحقيق الإفصاح والشفافية.[1]

وباختصار فإن نظام الحوكمة هو ذاك النظام الذي يستند على متطلبات قانونية وتشريعية وأخرى اقتصادية تعمل على حماية حقوق الأطراف ذات العلاقة، وتكرس مبدأ الإفصاح والشفافية عبر آليات داخلية وأخرى خارجية.

[1]أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 2005، ص: 05.

المبحث الثاني: تجارب الحوكمة في بعض الدول مع التركيز على تجربة الجزائر

لقد عرفت حوكمة الشركات انتشارا واسعا في العديد من البلدان حيث حققت نجاحا معتبرا في تطوير المؤسسات الاقتصادية من حيث الرقابة و التسيير، من خلال هذا المبحث سنتعرض لتجارب بعض الدول الأجنبية والعربية في تطبيق الحوكمة مع التركيز على تجربة الجزائر.

المطلب الأول: تجارب بعض الدول في مجال الحوكمة

أولا: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية:

إن تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في مجال الحوكمة تعتبر من التجارب الهامة والرائدة في تطبيق مبادئ الحوكمة وإصدار القوانين الخاصة بها، حيث كان أول اهتمام فعلي بمبادئ الحوكمة في الولايات المتحدة الأمريكية عندما قام صندوق المعاشات العامة (Cal PERS)، وهو أكبر صندوق معاشات في الولايات المتحدة بتعريف الحوكمة وتبيين دورها الفعال في تقوية أداء الشركة وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.

حيث أصدر صندوق المعاشات العامة Cal PERS مجموعة من المبادئ والخطوط الإرشادية لتطبيق حوكمة الشركات نذكر أهم ما جاء فيها[1]:

1- المبادئ حسب صندوق المعاشات:

- يجب أن يكون غالبية أعضاء مجلس الإدارة مستقلين، وأن يتم إخضاع مجلس الإدارة للتقييم مرة واحدة على الأقل في السنة، وأن يعيّن مجلس الإدارة "العضو القائد"؛
- يجب على مجلس الإدارة أن يبيّن كتابيا مبادئ المكافآت ومعايير الحوافز، وأن يضع معايير أداء خاصة به، وأن تُراجع هذه المعايير؛
- يجب أن تُكوّن لجان مجلس الإدارة من الأعضاء المستقلين وأن تقوم بمهام التدقيق وتقييم أعمال المجلس، وتقف على مدى تطبيق مبادئ الحوكمة والتأكد من التوافق مع القوانين وتوفر الأخلاقيات؛
- يجب أن تتوفر لأعضاء مجلس الإدارة المستقلين حرية الوصول للمستشارين المستقلين لتقييم أداء المسؤولين التنفيذيين ومُراجعة أجورهم؛
- يجب على مجالس الإدارة إعداد خطوط إرشادية تنظم الالتزامات التي يصعب الإيفاء بها.

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص: 91-94.

2- الخطوط الإرشادية لحوكمة الشركات حسب صندوق المعاشات: وهي عبارة عن قواعد يجب اتّباعها:

- لابد على مجلس الإدارة ومساهمي الشركة أن يُجمعوا على تعريف واحد لمعنى "الاستقلالية"، أو يقوموا بنشره سنوياً في تقرير عند عدم الاتفاق عليه؛
- يجب أن يكون لمجلس الإدارة خطة جيدة وفعالة لتداول المسؤولين التنفيذيين، كما يجب عليه فحص ومُراجعة تنسيق مراكز المسؤول التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة عند اختيار مسؤول تنفيذي جديد؛
- يجب أن يكون لأعضاء مجلس الإدارة الحرية الكاملة في الوصول إلى الإدارة العليا وأن تتم مُراجعة العدد والحجم المناسب لمجلس الإدارة لتحديد الحجم الأفضل والأكثر فعالية؛
- يجب أن يتم إبعاد المسؤولين التنفيذيين المتقاعدين عن العمل كأعضاء بمجلس الإدارة.

وقد تمّ إصدار تقرير لجنة (Treadway) في سنة 1987 عن اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية والتابعة لـــ Sec، حيث قدّمت مجموعة من التوصيات عن كيفية تطبيق مبادئ الحوكمة وكيفية محاربة التلاعبات في القوائم المالية، وذلك بإبراز دور نظام الرقابة الداخلي وتفعيل مهنة المُراجعة الخارجية[1].

كما تمّ إصدار تقرير (Blue Ribbon Report)الذي لعب دوراً هاماً في تبيين دور لجان المُراجعة وحرصها على الالتزام بمبادئ الحوكمة، وقد أكد هذا التقرير مسؤولية لجنة المُراجعة تجاه إعداد التقارير المالية والمُراجعة الخارجية، وكذلك مسؤوليتها تجاه المُراجعة الداخلية.[2]

وفي سنة 2002 أُلزمت الشركات المُدرجة في الأسواق المالية الأمريكية بتطبيق بنود قانون "Sarbanes Oxley"، الذي تم إصداره عقب انهيار عدة شركات بسبب خلل أخلاقي في مهنتي المحاسبة والمُراجعة، وقد أكّد هذا القانون أهمية الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس الإدارة ودور لجان التدقيق.[3]

ونستطيع أن نلخص أهم ما حقّقته تجربة الولايات المتحدة في مجال الحوكمة فيما يلي:

1- أن جميع الهيئات التي أصدرت مبادئ أو إرشادات خاصة بالحوكمة أولت الاهتمام لحماية المساهمين وأصحاب المصالح.

---

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص: 94.

[2] محمد حميل حموش، مرجع سابق، ص: 62.

[3] ظاهر قشي، حازم الخطيب، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، المجلة العربية للإدارة، مجلد 10، العدد 1، الأردن، 2006، ص: 02.

2- ركّزت مبادئ الحوكمة في الولايات المتحدة على:

- تقسيم وتوضيح مسؤوليات اللجان لتتحمل كل لجنة مسؤولياتها إزاء ما كُلّفت به؛
- ضمان عدالة حسابات الشركة، وذلك بوجود نُظُم سليمة للرقابة الداخلية والخارجية؛
- تشريع قوانين خاصة بالحوكمة وإلزام الشركات بتطبيقها، خاصة المدرجة في البورصة؛
- تنظيم مجالس الإدارة من حيث طريقة التعيين أو الانتخاب، وتحديد أسس المكافآت لكبار أعضاء مجلس الإدارة وكبار التنفيذيين؛
- ضمان وجود أسواق مفتوحة وعلى كفاءة عالية تفرض الرقابة على الشركات المدرجة بها.

وتعتبر السوق الأمريكية من أبرز الأمثلة عن تطبيق مبادئ الحوكمة.

ثانيا: تجربة المملكة المتحدة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات:

نتيجة تدهور العديد من الشركات بسبب غياب ثقافة الحوكمة وعدم صدق وعدالة القوائم المالية المقدّمة للمساهمين سنوات الثمانينيات، قامت المملكة المتحدة في سنة 1992 بفتح حوار جدي شارك فيه كل من بورصة لندن وكذلك مجلس التقارير المالية وجهات محاسبية أخرى، نتج عنه تقرير (Cadbery Report) الذي لقي قبولاً واسعاً عند الشركات، بالرغم من أنها ليست ملزمة بتطبيقه.[1]

ويمكن أن نلخص أهم بنود تقرير (Cadbery) في[2]:

1- يجب أن تتم اجتماعات مجلس الإدارة دورياً وبانتظام، ويراقب جميع أنشطة الشركة وأعمال الإدارة التنفيذية، كما يجب على مجلس الإدارة أن يحرص على إعداد تقارير صادقة وواضحة تبيّن حالة الشركة في السوق؛

2- ينبغي على مجلس الإدارة الحرص على أن تربطه علاقة موضوعية ومهنية مع المُراجعين وأن يتم توضيح مسؤوليات أعضاء المجلس عن إعداد التقارير المالية؛

3- يجب الإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في تقرير يعده المديرون، كما لابد على مجلس الإدارة أن يوفّر تحديداً دقيقاً لمهام وسلطات الأعضاء غير التنفيذيين؛

4- ضرورة وضع إجراء توافقي لأعضاء مجلس الإدارة في تقرير واجباتهم؛

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص: 75-76.

[2] المرجع نفسه، ص: 87-88.

5- ضرورة توزيع المسؤوليات والصلاحيات حتى لا يكون هناك انفراد باتخاذ القرارات، مع ضرورة تحقيق توازن نسبي بين أعضاء المجلس التنفيذيين وغير التنفيذيين، وأن يتاح حق الحصول على المعلومات لجميع أعضاء مجلس الإدارة؛

6- لابد من استقلالية أعضاء لجنة التدقيق في إبداء آرائهم في أداء الشركة، وأن لا تكون لهم ارتباطات أخرى تتعارض مع طبيعة عملهم الرقابي، كما لابد أن تُحدّد مدة عمل هذه اللجنة وضبط طريقة تعيينها؛

7- لابد من الإفصاح عن مكافآت الأعضاء وما يتقاضاه المديرون التنفيذيون، وأن تُراجع من طرف أعضاء لجنة التدقيق.

في سنة 1993 أصدرت مجموعة العمل تقرير (Rotman) الذي أوصى بأنه يجب أن تتضمن تقارير الشركات المدرجة في البورصة تقريراً يوضّح النظم الرقابية الداخلية المطبقة لحماية أصول الشركة.[1]

أما في سنة 1995، فقام اتحاد الصناعات البريطاني بإعداد تقرير أوضح فيه أفضل الممارسات في تقييم المكافآت لصالح أعضاء مجلس الإدارة، وهو ما يسمى بتقرير (Green Berry)، كما أوصى هذا التقرير بإنشاء لجنة خاصة بالمكافآت تهتم بوضع الضوابط والأسس المتجددة للمكافآت، بما يتناسب مع الأداء المقدم من طرف المديرين والأعضاء.

ثم تتالت التقارير التي تنظم حوكمة الشركات في إنجلترا، ففي سنة 1998 تم إصدار القانون الموحّد (Combine code)، وهو عبارة عن توحيد للتوصيات التي جاء بها تقرير (Cadberry) والتوصيات الأخرى لحوكمة الشركات، وقد أصبح هذا القانون شرطاً للتسجيل في البورصة، وتلاه تقرير (Higgs and Smith) 2003 ، الذي ينص على أهمية دور مجلس الإدارة والأنظمة الرقابية واللجان التابعة لها وإدارة المخاطر[1].

وتُعّد تجربة المملكة المتحدة في مجال تطبيق حوكمة الشركات من التجارب السابقة والرائدة في هذا المجال، وتشبه تجربة الولايات المتحدة في كثير من النواحي، خاصة نظام عمل أسواق المال، حيث يتم توزيع ملكية الأسهم على عدد كبير من المستثمرين، ولا تجتمع عند جماعة ما كالبنوك أو الشركات أو غيرها، وهذا النظام يُعرف باسم "الغريب على مدى الذراع".

[1] حماد عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

[1] محمد حميل حموش، مرجع سبق ذكره، ص 59.

ثالثا: تجربة فرنسا

كغيرها من الدول المتقدّمة، سارت فرنسا على نهج الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا في طريق الاهتمام بحوكمة الشركات، وذلك نتيجة تأثرها بالعولمة وظهور صناديق المعاشات في فرنسا بُغية تطوير بورصة باريس[2]، حيث قامت الجمعية الفرنسية للمؤسسات القطاع الخاص "AFEP" والمجلس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسيين "CNPF" بإصدار التقرير المعروف بـــ(vienor) سنة 1995، ونستطيع أن نلخص أهم مبادئ هذا التقرير في[3]:

1- يجب على مجلس الإدارة أن يبدي رأيه حول أسهم الشركة والشروط والعمليات الخاصة بها، ولابد أن يمتلك المديرون حصة مناسبة من أسهم شركتهم؛

2- يجب ألا تضم لجان المُراجعة والمكافأة أي عضو يحمل صفة مدير تنفيذي أو مدير إداري، كما لا يمكن للمدير أن يكون ضمن أكثر من خمسة مجالس إضافة إلى مجلس شركته؛

3- يجب أن يضم مجلس الإدارة لجنة تشريعات تضم عضواً مستقلاً على الأقل ورئيس مجلس الشركة المسؤولة عن اختيار المديرين والموظفين واستبدالهم؛

4- يجب أن يضم مجلس إدارة الشركة على الأقل عضوين من المديرين المستقلين، وأن يكفل المجلس حقوق الأقليات من المساهمين، لذلك ليس من الضروري وجود ممثل لهذه الأقليات؛

5- لابد أن يُفصح مجلس الإدارة عن كيفية اتخاذ القرارات الهامة، وأن يكتب تقريراً رسمياً بعد كل اجتماع له.

رغم أهمية هذا التقرير إلا أنه لم تقابله إلزامية تطبيقه، بل تُرك الأمر على الاختيار، ولم تكن المؤسسة مطالبة ببيان التزامها بمدى تطبيقه، وفي سنة 1996 تم إصدار تقرير(Morini)السيناتور الفرنسي، والذي اقترح عدداً من التغييرات القانونية التي تمس الحوكمة يُمكن تلخيصها في[1]:

نصّ تقرير (Morini) على إمكانية الفصل بين سلطات رئيس المجلس وسلطات الرئيس التنفيذي، كما أكّد ضرورة الاهتمام بلجان مجلس الإدارة والدور الذي تلعبه.

---

[2] محمد مصطفى سليمان، دور الحوكمة في معالجة الفساد المالي، مرجع سبق ذكره، ص 99.

[3] Marc Vienor: le conseil d'administration des sociétés cotées, rapport du groupe de travail, l'association française des entreprises privées et le conseil national du traitement française, juillet 1995, p:08.

[1]Marc vienor, le conseil d'administration des sociétés cotées, op.cit. p 13

وأيضا حثّ التقرير على ضرورة السماح للمساهمين بالتصويت في الجمعيات العامة أو تفويض حقهم في التصويت، في حالة عدم تصويتهم بأنفسهم، وفي عام 1999 صدر تقرير "vienor II"، وذلك بعد مُراجعة التقرير الأول، وقد تناول أفكاراً جديدة تضمنت ما يلي[2]:

- الفصل بين وظائف الرئيس والمدير العام: حيث تم منح الشركة حق الاختيار بين الجمع أو الفصل بين وظيفة الرئيس والمدير العام.
- ضرورة إفصاح الشركة عن كل المعلومات التي تهم المساهمين بخصوص السياسة المتبعة في تحديد المكافآت والإفصاح عن كيفية الاكتتاب وخطة رفع رأس مال الشركة في تقرير مفصّل.

وفي سنة 2002 ظهر تقرير من إصدار حركة المؤسسات الفرنسية MEDF، الجمعية الفرنسية التابعة للقطاع الخاص AFEP، وجمعية المؤسسات الفرنسية الكبيرة AGREF، وقد نصّ هذا التقرير على[3]:

- تحسين أداء إدارة الشركة وبالأخص لجنة المُراجعة؛
- ملاءمة المعايير والممارسات المحاسبية؛
- استقلالية المُراجع الخارجي ومدى فعالية الرقابة الداخلية والخارجية؛
- العلاقات التي تربط الشركة مع مختلف المساهمين وأصحاب المصالح؛
- جودة المعايير المالية.

وفي سنة 2003، وبعد التقارير السابقة صدر قانون الأمن المالي والمستمد من قانون " Sarbon Oxley" في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد نصّ على[4]:

1- يجب أن يتم إعداد تقرير يتم فيه تقييم نظام الرقابة الداخلي والتأشير عليه من طرف الرئيس، المدير العام، والمدير المالي؛

2- يجب أن يتضمن التقرير السنوي لكل الشركات المدرجة في البورصة تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية، مُرفقاً برأي المُراجع الداخلي حول إجراءات الرقابة الداخلية، ويتم الإفصاح عنه لهيئة الرقابة على السوق المالي؛

---

[2] Bernard Richard et Dominique Meillet, la dynamique du gouvernement d'entreprise, Édition D'organisation, Paris, France, 2003, p 14.

[3] مخفي أمين، فداوي أمينة، تجارب وممارسات الدول النامية والمتقدمة في مجال تكريس مبادئ حوكمة الشركات لتحقيق التنمية المستدامة، دراسة مقدّمة في الملتقى الدولي حول "آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة"، ورقلة، 2013، ص: 214.

[4] مخفي أمين، فداوي أمينة، مرجع سبق ذكره، ص: 215.

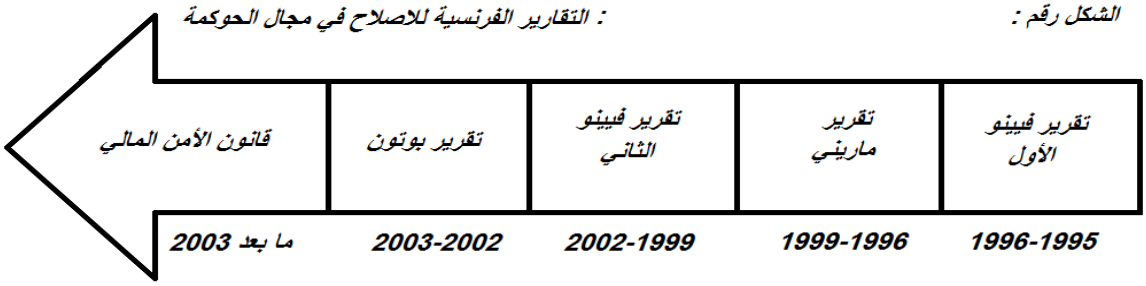
3- يجب أن يتضمن تقرير المُراجع الخارجي جميع ملاحظاته حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية؛

4- ضرورة التركيز على الإفصاح والشفافية في البيانات المالية، تفادياً للتلاعب المحاسبي فيها.

بفعل إصدار هذه التقارير تم إرساء قواعد الحوكمة في فرنسا، وكذلك تم فرض إعداد تقارير حول درجة التزام كل شركة بمبادئ الحوكمة، وهذا الشكل يمثّل تجربة حوكمة الشركات وأهم مراحل تطورها في فرنسا:

الشكل رقم 02-02: مراحل تطور التقارير الفرنسية لإصلاح الحوكمة

الشكل رقم : التقارير الفرنسية للاصلاح في مجال الحوكمة :



المصدر: تجارب وممارسات الدول النامية والمتقدمة في مجال تكريس مبادئ حوكمة الشركات لتحقيق التنمية المستدامة، ص: 210.

رابعا: تجربة مصر في مجال الحوكمة:

تبعاً للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة في معظم الدول الصناعية الكبرى، اهتمت بعض الدول العربية بمفهوم الحوكمة، وتباينت محاولاتها في تطبيقها، وذلك بما يتناسب مع الظروف الاقتصادية والثقافية والسياسية التي تتميّز بها كل دولة.

ومن ضمن هذه الدول، دولة مصر العربية، فقد نال مفهوم الحوكمة في مصر قسطا وافرا من اهتمام الباحثين والأكاديميين وبعض المنظمات المهنية المحلية والدولية.

حيث في سنة 2001 تم عقد مؤتمر بعنوان "مستقبل الاقتصاد المصري في ظل ممارسات حوكمة الشركات" من تنظيم الجمعية المصرية للإدارة المالية مع المركز المصري للدراسات الاقتصادية وبرعاية البنك الدولي.

في سنة 2002 قام البنك الدولي بالتعاون مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، بالتنسيق مع وزارة التجارة والخارجية المصرية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية، بإجراء دراسة تقييم حوكمة الشركات في مصر ومدى الالتزام بتطبيق مبادئها[1].

وفي سنة 2004 قام مركز المشروعات الدولية بالتعاون مع الهيئات المحلية في كل من مصر ولبنان والمغرب والمنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات بإصدار تقرير بعنوان: "حوكمة الشركات في مصر والأردن ولبنان".

وقد خلُص التقرير إلى أهم نقاط القوة والضعف في مناخ حكمة الشركات[2]، وفي سنة 2005 تمّ إصدار مبادئ حوكمة الشركات، الأول من نوعه في الدول العربية، والذي اشترك في إعداده كل من معهد المديرين المصري ومركز المشروعات، بالتنسيق مع العديد من المراكز البحثية والمُراجعين، ونصّ هذا الميثاق على ضرورة التطبيق الصحيح لمبادئ الحوكمة وتحديد حقوق ومسؤوليات مساهمي الشركات، وأعضاء مجلس الإدارة، المدّقين، ولجان التدقيق، كما دعا إلى الإفصاح الكامل عن المعلومات المالية.

أما في سنة 2008، فقد تم عقد المؤتمر السنوي لمعهد المديرين المصري تحت عنوان "دور مجلس الإدارة واستدامة الأعمال"، والذي أكّد ضرورة الحفاظ على التوازن بين الإدارة، ومجلس الإدارة، والمساهمين لضمان سير سليم للشركة.

ولابد من الإشارة إلى أن الهيئات العلمية، لاسيّما مركز المشروعات الدولية الخاصة، لها دور فعال في زيادة الوعي بأهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في مصر من خلال المؤتمرات والندوات التي تقوم بها.

---

[1] محمد حسن يوسف، مُحدّدات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 2007، ص: 11.

[2] هيئة سوق المال المصرية، دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة 2005، ص: 32.

المطلب الثاني: تجربة الجزائر في تطبيق مبادئ الحوكمة

بعد انتشار مبادئ الحوكمة في دول العالم، كان لابد للجزائر أن تنحو نحو هذه الدول لمسايرة الاقتصاد العالمي تجاه تطبيق مبادئ الحوكمة، وجعلها من أولويات الاقتصاد الوطني، وذلك من أجل بعث المؤسسات الجزائرية وتعزيز قدراتها التنافسية في ظل سوق حر ومتطور.

وقد بذلت الجزائر عدة جهود لإرساء إطار الحوكمة بدأت بملتقى حول الحوكمة وانتهت بإعداد ميثاق للحكم الراشد في الجزائر وهو ما سنتطرق له فيما يلي:

أولا: بوادر ظهور حوكمة الشركات في الجزائر

ظهرت أولى بوادر حوكمة الشركات في الجزائر سنة 2006، حين تشكّلت الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومقاومته، حيث كانت تهدف إلى اقتراح سياسات وتدابير للوقاية من الفساد، كما اهتّمت بجمع المعلومات التي تساهم في اكتشاف عمليات الغش والاحتيال، بالإضافة إلى محاولة إعداد برامج للتوعية من مخاطرهما، وفي سنة 2008 انضمت الجزائر إلى الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد[1].

عُقد أول ملتقى دولي حول "الحُكم الراشد للمؤسسات" في الجزائر في شهر جويلية من سنة 2007، وقد شارك في تفعيله كل من رجال الأعمال والباحثين والأكاديميين، بالإضافة إلى مُراجعي الحسابات وعدة أطراف أخرى من عالم المال والأعمال، حيث كان هدف الملتقى بحث مفهوم الحُكم الراشد والاستفادة من التجارب الدولية السابقة في هذا المجال.

وتمخضت عن هذا الملتقى فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد في المؤسسات كتوصية وأول خطوة عملية نحو تجسيد توصيات الملتقى.

ومن أجل إعداد ميثاق تم إنشاء "مجموعة عمل" اشتركت فيها عدة هيئات وطنية كوزارتي العدل، ووزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، وكذا وزارة المالية، وبالتنسيق مع مؤسسات دولية كـــ"مؤسسة التمويل الدولية IFC " و"المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات GoGF"، بالإضافة إلى برنامج " MiDA " لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة[1].

---

[1] الجزائر تنضم إلى الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومحاربة الفساد، موقع الشبكة العربية لتحرير النزاهة ومحاربة الفساد: www.undp-aciac.org

[1] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحُكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، الجزائر، 2009، ص: 13.

وبناءً على اجتهاد مجموعة العمل، تم إصدار "دليل حوكمة الشركات" أو "ميثاق الحُكم الراشد للمؤسسة في الجزائر"، وتم الإعلان عنه في المؤتمر الذي عُقد بتاريخ 11 مارس 2009 من قبل جمعية "CARe" و"اللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر"، وقد اعتمد ميثاق الحُكم الراشد ي بنوده على مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مع مراعاة خصوصية المؤسسة الجزائرية[2].

وفي سنة 2010 تم إطلاق مركز حوكمة الجزائر ليكون بمثابة مرجع تعتمده كل المؤسسات الجزائرية في تطبيق حوكمة الشركات، وليساعد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، من خلال الالتزام ببنوده، بتطوير بيئة الأعمال الجزائرية بهدف جلب الاستثمارات الخارجية وتحسين مبادئ الشفافية والمساءلة[3].

ثانيا: نبذة عن ميثاق الحُكم الراشد وأهم ما تضمنه:

يعد ميثاق الحُكم الراشد في الجزائر أول خطوة عملية تجاه تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ونشر الوعي في بيئة الأعمال الجزائرية بمختلف مزاياها وفوائدها التي تعود على المؤسسات بشكل خاص والاقتصاد الوطني بشكل عام، وقد تمّ تعريف ميثاق الحُكم الراشد على أنه: "عبارة عن فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العلمية الكفيلة بضمان استدامة وتنافسية المؤسسة، بواسطة تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة فيها، وتقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك[1].

وسنستعرض فيما يلي أهم ما جاء في الميثاق من خلال ثلاثة أجزاء:

1- ضرورة إصدار ميثاق جزائري للحُكم الراشد للمؤسسة

أكد هذا الجزء ضرورة نشر مبادئ الحوكمة في الجزائر وقدّم الدوافع التي توجب على المؤسسات الجزائرية تبّني مبادئ الحُكم الراشد، كما وضّح الإشكاليات والمشكلات التي تواجه المؤسسات من أجل تطبيق بنود الحُكم الراشد.

1-1- الظرف الجزائري: دوافع تبني الجزائر حوكمة الشركات

رغبة الجزائر في المرور إلى اقتصاد السوق والانضمام إلى منظمة التجارة العالمية ساهمت بشكل كبير في التوجه نحو تطبيق مبادئ الحُكم الراشد، وأيضا توجه الكثير من الدول إلى تبني

---

[2] حسين برقي، عمر علي عبد الصمد، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، ورقة بحث مقدّمة ضمن فعاليات ملتقى واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية، جامعة ورقلة، 2013، ص:08.

[3] بن الشيخ سارة، بن عبد الرحمان ناريمان، واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية، ورقة بحث مقدّمة ضمن ملتقى واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية، ص: 661.

[1] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

مبادئ حوكمة الشركات، لاسيّما في ظل النتائج الجيدة التي حققتها، ومن أسباب توجه الجزائر نحو مبادئ الحُكم الراشد محاولتها التخلص من التبعية لقطاع المحروقات، بالإضافة إلى تعزيز تنافسية المؤسسة الجزائرية، كل هذه المستلزمات أدّت إلى التوجه نحو تبني مبادئ الحُكم الراشد من طرف المؤسسة.[1]

2-1- المؤسسات الشريكة في تنفيذ الميثاق[2]:

ابتداءً فإن كل المؤسسات الجزائرية تُعنى بميثاق الحُكم الراشد، ولكنه وُجّه خصيصا إلى:

- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة التي تحاول فرض نفسها في الاقتصاد الجزائري.
- مؤسسات المساهمة المدرجة في البورصة، أو التي تتهيّأ لذلك، ويجب التنويه إلى أن الميثاق لا يُوجّه إلى المؤسسات العمومية أو التابعة للدولة، حيث ركّز على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة مع عرض مميزاتها وأهم المشاكل والعوائق التي تعترضها في بيئة الأعمال الجزائرية.

ويمكننا أن نلخص أهم مميّزات هذا النوع من المؤسسات في أنها:

- مؤسسات ذات طابع عائلي اجتماعي وثيق مزوّدة بقوانين تُسهّل من انتشارها ونموها أفضل من الشركات ذات الشخص الوحيد والشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- تسييرها عائلي بالدرجة الأولى، حيث أن المالك والموظفين هم أفراد العائلة، مما يجعل لجوءها إلى استشارات خارجية أو الاعتماد على خبرات أجنبية نادراً.

أما أهم العوائق التي تواجه هذه المؤسسات فهناك:

- محدودية رأس المال نتيجة نمطها العائلي؛
- ضعف القدرة على التنافس، بسبب غياب قواعد التسيير وسياسة العزلة التي تنتجها هذه المؤسسات؛
- انحلال الشركة بمجرد وفاة المالك أو تقاعده، وصعوبة الانتقال إلى ملكية مالك جديد؛
- عدم وضع رؤية إستراتيجية تُجسّد في شكل خطة عمل تمتد على مدار عدة سنوات بغض النظر عن التغيّرات المتوقعة.

---

[1] المرجع نفسه، ص: 20

[2] المرجع نفسه، ص: 20

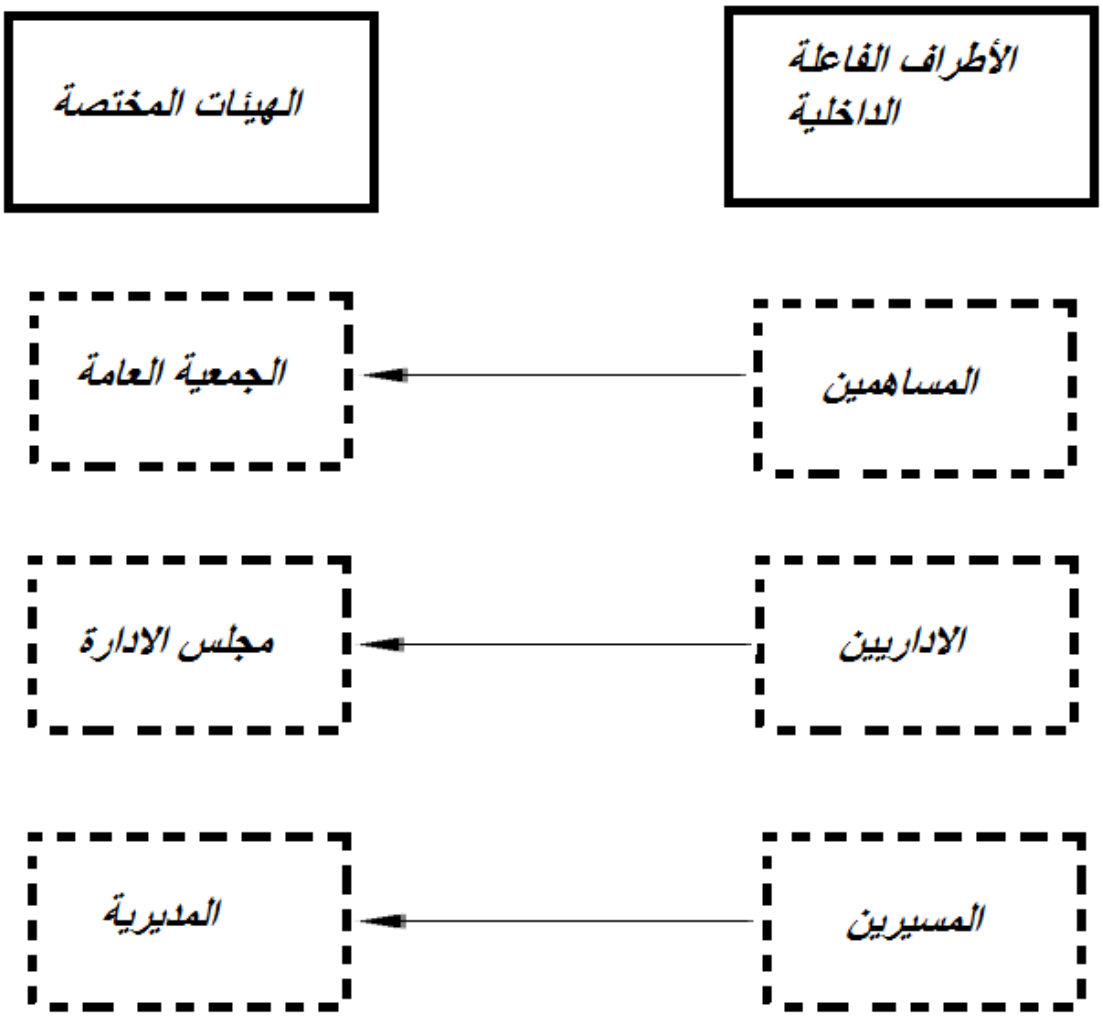
2- **أهم المعايير التي نصّ عليها الميثاق:**

اهتم الميثاق بالعلاقات التي تربط كلاً من الأطراف الفاعلة الداخلية والخارجية:

2-1- العلاقة المتبادلة بين الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة[1]:

يعد كل من المساهمين والإداريين والمسيّرين، وكذا الهيئات المختصة التي تمثلها، بمثابة الأطراف الداخلية الفاعلة في المؤسسة.

الشكل رقم 02-03: العلاقة المتبادلة بين الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة



المصدر : ميثاق الحكم للمؤسسة في الجزائر ، 2009 ، ص 30.

[1] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، مرجع سبق ذكره، ص: 30-31.

2-1-1 – الجمعية العامة للمساهمين:

نصّ الميثاق على أهمية ضمان حقوق المساهمين والقيمة المضافة التي قدّمها الحُكم الراشد لهذه الفئة، والجدول التالي يُبيّن تأثير الحُكم الراشد على ضمان حقوق المساهمين:

جدول رقم 02-01: تأثير الحُكم الراشد على ضمان حقوق المساهمين

الحقوق الأولية للمساهمين	القيمة المضافة للحُكم الراشد للمؤسسة
المشاركة في تقاسم الأرباح.	تقاسم الأرباح يجب أن يكون نزيها وشفافا.
تسجيل السندات المالية للمؤسسة.	أساليب تسجيل السندات يجب أن تكون فعالة.
إمكانية التنازل وتحويل السندات.	يجب أن لا تتم إجراءات التنازل ونقل السندات بشكل غير عقلاني مما يؤثر على التفاوض حول السندات.
المشاركة والتصويت في الجمعيات العامة للمساهمين.	-المعلومات المتعلقة بجداول الأعمال والقرارات التي يتعين اتخاذها في الجمعية العامة يجب أن تصل في الوقت المناسب وبالشكل الملائم. -إجراءات سير الجمعية العامة يجب أن تكون في متناول المساهمين ولا ينبغي أن تعيق بشكل غير معقول الممارسة الفعلية للحقوق.
الحصول على المعلومات اللازمة لممارسة حقوقهم ومهامهم.	يجب أن تصل المعلومات الضرورية لممارسة حقوقهم ومهامهم في الوقت المناسب والشكل الملائم.

المصدر: ميثاق الحُكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص 31.

- **المهام الأساسية للجمعية العامة للمساهمين ومبادئ الحُكم الراشد[1]:**

إن من مهام الجمعية العامة ضمان حق ممارسة المساهمين لكامل صلاحياتهم، والتمتع بجميع حقوقهم، لذلك وجب على الجمعية العامة اعتماد إجراءات تسمح بإدماج مبادئ الحُكم الراشد في المؤسسة، قصد ضمان معاملة متساوية بين جميع المساهمين؛

- ومن ضمن مهام الجمعية العامة، كذلك، عملية توزيع الأرباح على المساهمين، حيث أكّد الميثاق ضرورة تبّني المؤسسة سياسة واضحة لتوزيع الأرباح، فبعد تقييم الجمعية العامة لنتائج السنة المالية، وللشروع في عملية توزيع الأرباح يجب مراعاة ما يلي:
- تشجيع توزيع سنوي للأرباح متناسق، ويخدم إستراتيجية المؤسسة؛
- ضمان رؤية واضحة لجميع الأطراف الفاعلة من أجل تناسق سياسة توزيع الأرباح مع إستراتيجية المؤسسة، ونصّ ميثاق الحُكم الراشد على ضرورة توفر شرطين هما:
- تقدير حصص أرباح كافية للمساهمين مقابل استثماراتهم في المؤسسة؛
- الحفاظ على مستوى ملائم من الاستثمارات من أجل تحقيق نتائج إيجابية في المستقبل.

2-1-2- مجلس الإدارة:

يُعدّ مجلس الإدارة من أهم الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة، وهو عبارة عن مجموعة من الإداريين الذين يتّم تعيينهم من الجمعية العامة للمساهمين بهدف توجيه إستراتيجية المؤسسة وتنظيمها، وكذا مراقبة مدى تنفيذ أنشطتها.

- مهام مجلس الإدارة:

قسّم الميثاق مهام مجلس الإدارة إلى مهمتين أساسيتين هما: القيادة والرقابة، كما نصّ على مبادئ الحُكم الراشد المتعلقة بكل منهما، والجدول التالي يبيّن هذه المهام:

- مهام القيادة: يُبيّن الجدول التالي مهام القيادة في ميثاق الحُكم الراشد.

[1] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، مرجع سبق ذكره، ص:34-35.

جدول رقم 02-02: جدول مهام القيادة في ميثاق الحُكم الراشد

مهام القيادة	مبادئ الحُكم الراشد المتعلقة بقيادة المؤسسة
-ضرورة وضع إستراتيجية للمؤسسة، ومن ثمّة ترجمتها في برامج ومشاريع بميزانيتها. -توظيف أعضاء الفريق التنفيذي وتنصيبهم. -تحديد رواتب الفريق التنفيذي والإداريين. -التأكد من تعيين وتجديد وانتخاب الإداريين. -ضمان الاستقرار والسير الحسن للمؤسسة وفقا للقانون.	-وضع الإستراتيجية وتفضيلاتها بتناسق مع مصلحة الشركة. -شرح الإستراتيجية بواسطة وضع خطة عمل، مع تحديثها بانتظام وتأطيرها بسياسة عامة للمخاطر. -تحديد معايير انتقاء ونظم تقييم ذات شفافية. -تقدير خطط لاستخلاصهم. -مراعاة الرواتب ومصالح المؤسسة ومساهميها على المدى الطويل. - وضع إجراءات مكتوبة وشفافة. -توقع تضارب المصالح الذي قد ينشأ فيما بين الفريق التنفيذي والإداريين والمساهمين ومعالجته. -توقع مخاطر الانحرافات من حيث إساءة استخدام المنافع الاجتماعية واستعمال السلطة والاختلاس، والتي قد تُرتكب في سياق المعاملات مع الأطراف ذات الصلة والقضاء عليها. - إدخال ميكانزمات الوقاية من الأخطار.

المصدر: ميثاق الحُكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص 36.

- **مهام الرقابة:** يقع على عاتق مجلس الإدارة القيام بمهام الرقابة، وذلك من خلال التأكد من أن المؤسسة تمتلك الأجهزة اللازمة، خاصة جهاز تسيير المخاطر والرقابة المالية والعلمية، بالإضافة إلى التأكد من مدى احترام القوانين والمعايير المطبقة.

وقد نصّ ميثاق الحُكم الراشد الجزائري على بعض المبادئ المتعلقة بمهام الرقابة الخاصة بمجلس الإدارة، منها:

- ✓ السهر على ضمان استقلالية مُراجع الحسابات الخارجي، وتوفير التدقيق الداخلي الذي يحرص على سلامة نُظُم المعلومات؛
- ✓ التأكد من التوزيع والتحديد الدقيقين للمسؤوليات على أعضاء الإدارة؛
- ✓ الإشراف على توفر الشروط اللازمة لاستقرار المؤسسة، كمتابعة مراحل نشر المعلومات والاتصال بالأطراف الفاعلة الداخلية والخارجية.

- **أجور وتشكيلة مجلس الإدارة:**

وضع الميثاق شروطاً ضمنية يجب أن تتوفر في أعضاء مجلس الإدارة، لضمان توازنه كالخبرة والكفاءة، كما ينص على وجوب أن تضم تشكيلته إداريين خارجيين لا ينتمون للفريق التنفيذي أو للمُلاك، علماً أن وجود هذه الفئة يساعد على:

- تقديم آراء ونصائح في المسائل التي تتداخل فيها المصالح الخاصة والعامة بنظرة موضوعية حيادية؛
- مراقبة الفريق التنفيذي فيما يتعلق بجلب وتحويل المعلومة؛
- محاولة الوساطة في النزاعات والأزمات داخل المجلس.

كما يتم تحديد أجر الإداريين وأعضاء مجلس الإدارة من طرف الجمعية العامة، مع مراعاة نظام التحفيز والمساواة بين الأعضاء.

3-1-2- المديرية[1]:

"تُختار المديرية وتُنصّب من طرف مجلس الإدارة وتضطلع بمهامها تحت إشرافه، والأجور والأهداف المقررة من طرف المديرية يجب أن تكون متناسقة مع مصالح المؤسسة، وكذلك الأهداف المرجو تحقيقها والموارد الواجب توفيرها، ويقع على عاتق مجلس الإدارة السهر على تناسق كل هذه الأبعاد".

[1] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، مرجع سبق ذكره، ص: 42 -43.

- ومن المهام التي تقوم بها المديرية:
- إعداد إستراتيجية المؤسسة وعرضها على مجلس الإدارة؛
- تنفيذ الإستراتيجية بعد اعتمادها في شكل مخططات سنوية؛
- ضمان الإشراف والمراقبة على تسيير المؤسسة؛
- تزويد مجلس الإدارة بالمعلومات اللازمة وموافاته بتقرير بالنتائج المحققة.
- **تشكيلة وأجور المديرين:**

تتشكل المديرية حسب ميثاق الحُكم الراشد من مساهمين وإداريين، من جهة، ومن جهة ثانية من مسيّرين خارجيين هم موظفين أصحاب كفاءة عُيّنوا من أجل أداء مهام محدّدة في مجال التسيير.

كما يوصي الميثاق بوضع نظام متوازن متعلق بأجور أعضاء المديرية، وفق معايير وشروط متفق عليها.

2-2- علاقة المؤسسة بالأطراف الخارجية الفاعلة[1]:

كما نصّ ميثاق الحُكم الراشد على ضرورة تكامل الأطراف الداخلية الفاعلة في المؤسسة، وأوصى بوجوب تحسين المؤسسة علاقاتها مع الأطراف الخارجية الفاعلة التي لها دور كبير في نجاح وتقدم المؤسسة، ومن هذه الأطراف:

2-2-1- **السلطات العمومية كشريك:** تعد الإدارات العمومية شريكاً مهماً وضرورياً للمؤسسة، فهي تساهم في تقديم الدعم لها، كما تحرص على تطور المؤسسات المحلية، وبالمقابل يقع على عاتق المؤسسة احترام القوانين والتنظيمات، خاصة في مجال قانون العمل والضرائب وحماية البيئة.

2-2-2- **البنوك والهيئات المالية الأخرى:** بالإضافة إلى ما تملك المؤسسة من أصول، فهي بحاجة إلى موارد مالية خارجية لدعم أنشطتها واستمرار تطورها، وتعد البنوك والهيئات المالية الأخرى أفضل شريك للمؤسسة يلبّي هذه الحاجة، شريطة أن توفّر المؤسسة معلومات شاملة وصحيحة عن وضعها المالي بواسطة محاسبة دقيقة.

2-2-3- **المورّدون:** يُعّد المورّدون شريكاً هاماً للمؤسسة، فهُم يقومون بتموينها بالمواد الأولية والخدمات، لذلك فإن الاختيار الدقيق لهذه الفئة وبناء علاقات جيّدة معهم من أسباب نجاح المؤسسة.

[1] المرجع نفسه، ص: 44.

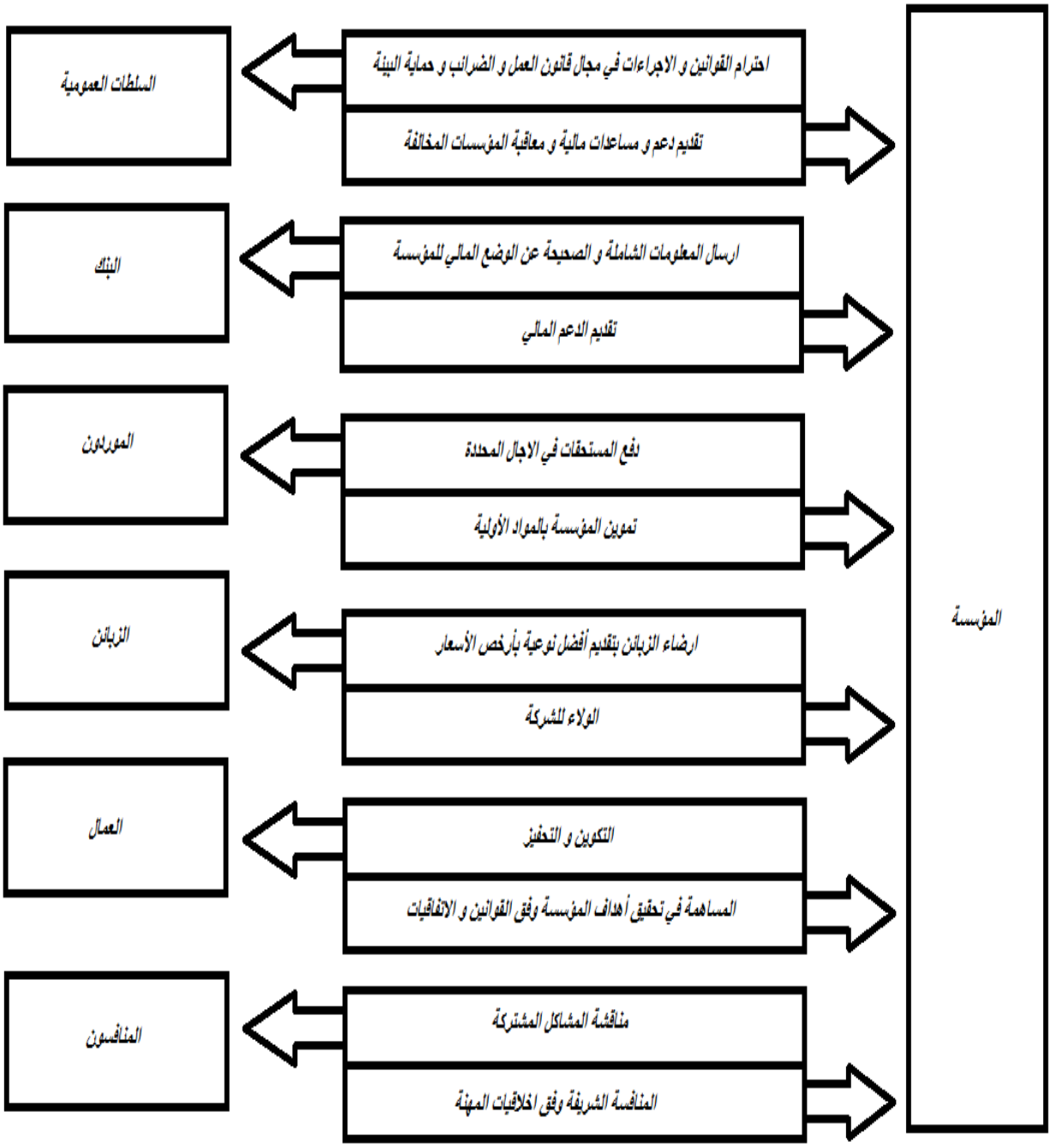
2-2-4- **الزبائن:** في ظل البيئة التنافسية الحادة، يُعّد الزبائن حلقة مهمة في نجاح المؤسسة، لذلك فإن جذب وكسب رضاهم يعتبر تحدياً للمؤسسة، وهو أهم هدف ضمن أنشطتها.

2-2-5- **العمّال:** يعد العمّال ركيزة أساسية في المؤسسة، فهم يعملون على تحقيق أهدافها لذلك وجب عليها تحفيزهم وتمكينهم من دورات التكوين والتدريب للسعي من أجل تحقيق هذه الأهداف.

2-2-6- **المنافسون:** تنحصر العلاقة مع المنافسين، حسب الميثاق، في المنافسة على الحصص السوقية، ويُمكنهم التعاون لحل المشاكل المشتركة، كالمشاكل القطاعية والمنافسة غير المشروعة ومسائل أخلقة الممارسة التجارية.

وهذا الشكل يبين علاقة المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الخارجية:

الشكل رقم 02-04: علاقة المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الخارجية



المصدر: من إعداد الباحث.

المطلب الثالث: التحديات التي تواجه الحوكمة في الجزائر وأهم متطلبات تفعيلها

لتطبيق حوكمة الشركات في الجزائر تحتاج إلى تكييفها مع بيئة الأعمال الجزائرية ونمط المؤسسات الموجودة فيها لذلك صادف تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر العديد من العوائق والتحديات والتي سنتعرف على أهمها في هذا المطلب.

أولا: تحديات تطبيق الحوكمة في الجزائر

1- نقائص ميثاق الحُكم الراشد[1]:

- اختلاف المعايير التي جاء بها الميثاق عن مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من جهة أن معايير الميثاق الجزائري موجّهة إلى فئة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وصدوره عن وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية خير دليل على ذلك، فهذه الأخيرة ذات طابع عائلي غالباً، نادراً ما تنفصل فيها الملكية عن الإدارة، بينما مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية موجّهة بالخصوص إلى شركات المساهمة التي تنفصل فيها عادة الملكية عن الإدارة، كون هذه المؤسسات مُدرجة في البورصة.
- لم يقدم ميثاق الحُكم الراشد للمؤسسة شرحاً وافياً لعدة نقاط مهمة ضمن مبادئ الحوكمة، بل اكتفى بالإشارة إليها فقط، كعدم تضمينه وصفاً لمؤهلات ومواصفات أعضاء مجلس الإدارة، وعدم وجود شرح كاف ومُفصّل عن لجان مجلس الإدارة، كتبيان كيفية إعدادها وعددها وماهية مهامها؛
- إهماله لدور المؤسسات الكبيرة ومؤسسات المساهمة، وعدم تضمينه قواعد تنظم وتروّج للانضمام لبورصة الجزائر؛
- عدم وجود بعض المطالب، كأساليب تقييد عمل مجلس الإدارة ذي الأداء السيّئ، والميثاق الأخلاقي وسياسات المؤسسة.

2- تحديات متعلقة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

إضافة إلى نقائص الميثاق، فإن هناك معيقات أخرى تحول دون تطبيق حوكمة جيدة في الجزائر، نذكر منها ما يلي:

[1] علي عمر عبد الصمد، إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر ـــــ دراسة مقارنة مع مصر، مقال منشور بمجلة الباحث، العدد: 12، 2013، ص: 41

- تُعّد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عصب الاقتصاد الوطني، إلا أن طبيعتها لا تتوافق مع مبادئ الحوكمة، حيث أن هذه الأخيرة تنظم علاقة المُلاّك مع الإدارة المنفصلة عنهم، وهذا ما تفتقده المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ومن أهم العراقيل التي تنبثق عن هذه النقطة[1]:
- عدم الفصل بين مهمة مجلس الإدارة ومهمة الإدارة التنفيذية ومسؤوليات إدارة الشركة؛
- عدم توفرها على أعضاء مستقلين غير تنفيذيين في مجلس الإدارة، يقومون بتقديم آراء مستقلة نابعة عن خبراتهم وتفهمهم لعمل الشركة.

3- تحديات متعلقة بالبيئة الخارجية:

إضافة إلى المعيقات المتعلقة بالمؤسسات الجزائرية، هناك معيقات أخرى متعلقة بالبيئة الخارجية نذكر منها[2]:

3-1 الفساد:

يُعّد الفساد من أكبر وأخطر المشاكل التي تواجه تطبيق الحوكمة بشكل خاص ونمو الاقتصاد الجزائري بشكل عام، فهو يؤدي إلى نفور الاستثمارات الأجنبية ويحول دون الإصلاحات الاقتصادية، وقد ذكرت المنظمة الدولية للشفافية أن الجزائر احتلت المرتبة الـــ112 عالمياً في انتشار ظاهرة الفساد وهذا في إحصائيات سنة 2018[3].

3-2 ضعف السوق المالي:

يفتقر الاقتصاد الجزائري إلى سوق مالي نشط، مما أدى إلى عرقلة تطور النظام المصرفي وعدم تطبيق أمثل لمبادئ الحوكمة، وهذا راجع إلى قلة المؤسسات المفيدة في البورصة.

3-3-غياب الوعي الاقتصادي:

- ضعف البيئة الاقتصادية من حيث الإنتاج والنوعية، وكذا نقص شركات المساهمة التي تهتم بمبادئ الحوكمة.
- غياب الوعي لدى المجتمع والشركات الاقتصادية بأهمية الحوكمة وتأثيرها على نمو الاقتصاد الوطني.

---

[1] صبايحي نوال، واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية، مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر، ص: 12

[2] المرجع نفسه، ص: 14-19.

[3] موقع المنظمة الدولية للشفافية www.transparency.org تاريخ الاطلاع: 2018/02/22

4- التحديات التي تواجه المؤسسات الجزائرية التي تسعى إلى الحوكمة:

استعرض الميثاق الوطني للحكم الراشد بعض التحديات التي قد تواجه في تطبيق الحوكمة وهي كالتالي[2]:

4-1- كيفية تحسين العلاقة مع البنك:

تعاني بيئة العمل الجزائرية، وبالخصوص المؤسسات الاقتصادية، من صعوبة الحصول على التمويلات المالية والقروض البنكية، وهذا راجع إلى انعدام الثقة بين البنك والمؤسسات بسبب نقص الشفافية، وهو ما اهتمت به مبادئ الحوكمة التي تركز على زيادة شفافية المؤسسة في الجانب التاريخي والواقعي.

4-2 إقامة علاقة ثقة مع الإدارة الجبائية:

لابد للمؤسسة أن تربطها علاقة ثقة مع الإدارة الجبائية، وذلك باتّباع الشفافية والعدالة في الإفصاح عن الحسابات.

4-3-توضيح العلاقة مع المساهمين:

إن تعدد المساهمين وكثرتهم يؤدي إلى اختلاف وجهات النظر وظهور نزاعات داخل الجمعية العامة للمساهمين وصعوبة الإجماع في اتخاذ القرارات، وتنص مبادئ الحوكمة على المعاملة المتساوية للمساهمين مع تحديد حقوقهم وواجباتهم.

4-4- توضيح العلاقة مع المساهمين والمسيّرين غير المساهمين:

إنّ وجود المسيّرين غير المساهمين يؤدي إلى عدم الثقة، وكذلك إلى ظهور مشكلة الأجور، وهذا ما يُظهر الحاجة إلى توضيح العلاقات بين المساهمين والمسيّرين.

4-5- توضيح المسؤوليات داخل الفريق التنفيذي:

إن غموض المسؤوليات وتداخل الصلاحيات داخل الفريق التنفيذي يؤدي لظهور النزاعات بين أفراده، فقواعد الحُكم الراشد تحدد المسؤوليات تحديداً واضحاً، مما يُجنّب الشركة مثل هذه المشاكل.

[2] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، مرجع سبق ذكره، ص: 24.

ثانيا: الاقتراحات والمتطلبات الأساسية لتفعيل مبادئ الحكمة في الجزائر

1- العوامل الضرورية لتطبيق الحوكمة:

- ضرورة وجود نُظُم محاسبية تساعد على الحصول على قوائم مالية شفافة عادلة للمؤسسة يُعتمد عليها، ولهذا يجب تحديث النظام المحاسبي المالي حسب المعايير المحاسبية الدولية (IHS/IFRS)، وكذلك تفعيل دور مجلس المحاسبة والمجلس الوطني للمحاسبة لتحسين كفاءة نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسات؛
- إصلاح القطاع المالي والمصرفي وتحديثه ليتلاءم مع المتطلبات الجديدة للاقتصاد الوطني، حيث أن أحد دعائم التطبيق الجيّد للحوكمة وجود قطاع مالي ومصرفي جيّد ومتوازن، وذلك بوضع قوانين تنظم عملية إصدار السندات والأسهم وتحدّد طرق تداولها، كما أنّه لابد من تواجد هيئات تنظّم عمليات الأوراق المالية الخاصة بالمؤسسات وتحرص على احترام هذه القوانين؛
- ضرورة أن يتّسم نظام الضرائب بالوضوح والثقة والثبات، حتى لا يكون سبباً في نفور رؤوس الأموال الأجنبية؛
- محاربة الفساد والبيروقراطية اللذين أصبحا عائقاً أمام تطور الاقتصاد الوطني، عبر توضيح الإجراءات الداخلية للإدارة وتبسيطها وتشديد الرقابة عليها ووضع عقوبات رادعة ضد تبديد المال العام؛
- وجب تعديل ميثاق الحُكم الراشد للمؤسسة الجزائرية ليتوافق مع المبادئ الدولية للحوكمة، وليشمل جميع أنواع المؤسسات المكونة للاقتصاد الجزائري؛
- تعزيز وتوفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لاحتضان مبادئ الحوكمة؛
- إنشاء معهد لحوكمة المؤسسات، على غرار الدول العربية؛
- تنظيم دورات تدريبية لأعضاء مجالس الإدارة للشركات على مبادئ الحوكمة وعقد مؤتمرات حول مفهوم الحوكمة؛
- استحداث وكالات ترتيب وتقييم المؤسسات من حيث جودة ممارسات الحوكمة السليمة وبرامج تحفيز لها، كجائزة " أحسن مؤسسات الحوكمة"[1].

[1] علي عمر عبد الصمد، إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر ـــــ دراسة مقارنة مع مصر، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

2- تفعيل أطراف حوكمة المؤسسات الجزائرية [2]:

لتقوية إطار الحوكمة في الجزائر لابد من تفعيل أطرافها المتداخلة التي تربطها علاقة تعاونية تكاملية، وهذه الأطراف هي: مجلس الإدارة، المُراجع الخارجي، لجنة المُراجعات، والمُراجع الداخلي.

2-1- تفعيل التكامل بين المُراجعة الخارجية والداخلية:

لا غنى للمُراجعة الخارجية عن المُراجعة الداخلية، خاصة في إطار حوكمة الشركات، فالعلاقة التي تربط بينهما علاقة تكامل تصب في مصلحة المؤسسة، ومن أهم مزايا التعاون بينهما:

- اعتماد المُراجعة الخارجية على المُراجعة الداخلية في معرفة مدى سلامة نظام المعلومات ونظام الرقابة الداخلية، مما يساعد في زيادة الثقة في المعلومات لدى أصحاب المصالح؛
- توفير بنك معلومات عن طريق أوراق عمل المُراجع الداخلي؛
- تخفيض تكلفة المُراجعة عن طريق التكامل، وتقليص الجهد والوقت.

2-2- تفعيل التكامل بين لجنة المُراجعة والمُراجعة الداخلية:

من مهام لجنة المُراجعة الإشراف على التقارير المالية التي تعدها الإدارة، بالإضافة إلى الحرص على فعالية نظام الرقابة الداخلية، والإشراف على الأنشطة المُراجعة مع المُراجعة الداخلية، هذه الأخيرة تمد لجنة المُراجعة بالتأكيدات وتُقدّم الاستشارات، خاصة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلي وإدارة المخاطر، كما تربطها بالمسؤوليات الأخرى للإدارة.

2-3- تفعيل دور مجلس الإدارة:

من أهم دعائم تطبيق حوكمة جيدة داخل المؤسسة، مجلس الإدارة الذي له دور هام في تحسين عمليات وإجراءات الحوكمة، لذا لابد من التنسيق مع المُراجعة الداخلية ولجنة المُراجعة بمدّها بنتائج تقدير المخاطر، وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية ونظام المعلومات داخل المؤسسة، من أجل اتخاذ أحسن القرارات في الأوقات المناسبة.

[2] صديقي مسعود، إطار متكامل للمُراجعة المالية في الجزائر ـــــ على ضوء التجارب الدولية، مذكر ة دكتوراه غير منشورة، تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2004، ص: 68-69

خُلاصة الفصل الثاني:

حظي نظام حوكمة الشركات باهتمام كبير، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها العديد من دول العالم، نظراً لما يتضمنه من قواعد قانونية ومحاسبية ومالية واقتصادية تحكم وتوجه إدارة الشركات، بما يعود بالنفع على مساهميها والمتعاملين معها.

ومن خلال دراستنا لهذا الفصل نستنتج أن:

- حوكمة الشركات، في مضمونها، تهدف إلى تطوير الأداء وتحقيق الإفصاح والشفافية، إلى جانب البحث عن تحقيق الانسجام والتوافق بين مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة؛
- التطبيق السليم لحوكمة الشركات يتطلب الالتزام بمجموعة من المبادئ التي تشكل القواعد الأساسية لتحقيق الممارسة الإدارية الرشيدة؛
- بالإضافة إلى المبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات، فإنها تحتاج إلى مجموعة من القوانين والتشريعات التي تُعطيها صفة الإلزامية، كما تتطلب وجود أسواق ذات كفاءة وتنافسية أكثر؛
- نستنتج أيضا أن المنظمات والهيئات الدولية قد بذلت مجهودات كبيرة في سبيل وضع المبادئ الأساسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات، بالإضافة إلى محاولة إرساء تفعيل وتطبيق هذه المبادئ في مختلف بلدان العالم.

الفصـــــل الثـــالث:

" الإطار النظري لمهنة المراجعة وتنظيمها في الجزائر"

- المبحث الأول: ماهية المراجعة
- المبحث الثاني: عرض أنواع ومعايير المراجعة
- المبحث الثالث: واقع ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

تمهيد:

أخذت مهنة المُراجعة درجة كبيرة من الاهتمام، نظراً لما لها من أدوار على عدة مستويات، حيث أن التطور الكبير الذي شهده مجال العلاقات الاقتصادية وتوسع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعلها تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح مباشرة وغير مباشرة، مما جعل الحاجة إليها تزداد، وكان لا بد من إطار نظري يحكمها، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير، محاولةً منها حصر الجانب النظري فيها.

على ضوء هذا، جاء هذا الفصل لمعالجة جميع الجوانب المتعلقة بمهنة المُراجعة الخارجية، من خلال التطرق إلى معايير المُراجعة الدولية وتنظيم مهنة المُراجعة في الجزائر، وفي الأخير سنستعرض المُنظّمات المهنية المُشرفة عليها.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمُراجعة

عرفت مهنة المُراجعة منذ نشأتها تطورات كثيرة نتيجة التغيّرات الحاصلة في بيئة الأعمال من فترة لأخرى، وقد حظيت باهتمام كثير من الهيئات المهنية والحكومية والأكاديمية، نظراً للدور الكبير الذي تلعبه في تحقيق الاستقرار في بيئة الأعمال الدولية وتعزيز الثقة في القوائم المالية. وعليه سنتطرق في هذا البحث إلى تاريخ نشأة المُراجعة، ومفهومها وأهميتها وأهدافها وأنواعها.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم المُراجعة

أولا: نشأة تاريخ المُراجعة

ترجع نشأة مهنة المُراجعة إلى حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة المعلومات والبيانات التي يعتمد عليها لاتخاذ قراراته، فمنذ أن مارس التجارة وهو يقوم بالمُراجعة، وقد اشتُقت كلمة (Auditing) من الكلمة اللاتينية (Audire) وتعني الاستماع، إذ كان المُراجع يستمع في جلسات عامة للحسابات، وبعد ذلك يقدم ملاحظاته حول صحة هذه الحسابات.[1]

ويمكن تقسيم تاريخ نشأة المُراجعة إلى الفترات التالية:

فترة ما قبل 1500م:

اقتصرت المُراجعة في هذه الفترة على الدولة والمشروعات العائلية، وكان الهدف من ورائها الحفاظ على الثروة ومنع الغش والسرقة والاختلاس[2].

الفترة من 1500م إلى 1850م:

شهدت هذه الفترة ظهور نظرية انفصال الملكية عن التسيير، حيث أصبح المُراجعون يعتمدون على نُظُم الرقابة الداخلية داخل المشاريع، كما ظل الهدف من المُراجعة هو اكتشاف الخطأ ومنع الغش والاختلاس[3].

الفترة من 1850م إلى 1900م:

تزامناً مع ظهور الثورة الصناعية واتساع حجم المعاملات وظهور شركات المساهمة الكبيرة وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة، فقد ازدادت الحاجة إلى مُراجعة القوائم المالية من طرف شخص مستقل ومحايد، حفاظاً على أموال المساهمين المستثمرة، مما أدى إلى إصدار قانون

---

[1] سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 123

[2] إدريس عبد السلام اشتيوي، المُراجعة ـــ معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص: 14

[3] حسين القاضي، حسن دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999، ص: 14

الشركات البريطاني سنة 1862م، والذي أوجب على الشركات تعيين مُراجع حسابات مستقل لتدقيق حساباتها، وأصبحت أهداف المُراجعة في هذه الفترة اكتشاف الغش والخطأ واكتشاف ومنع الأخطاء الفنية[1].

الفترة من 1900م إلى يومنا هذا:

تميّزت هذه الفترة بظهور المُراجعة الداخلية وتكاملها مع المُراجعة الخارجية، وكوّنت مع نظام الرقابة الداخلي واجهة للحكم على موثوقية ومصداقية القوائم المالية للمؤسسات، كما ظهرت خلال هذه الفترة الأزمة الاقتصادية العالمية سنة 1929م، مما ساهم في الاعتماد على مهنة المُراجعة بشكل أكبر لتفادي مثل هذه الأزمات، كما ظهرت الهيئات المنظّمة والمُشرفة على مهنة المُراجعة[2].

أما الهدف من المُراجعة، فقد تطوّر خلال هذه الفترة، حيث أصبحت تهدف إلى إبداء الرأي الفني المحايد حول صحة وعدالة القوائم المالية.

ثانيا: مفهوم المُراجعة

لقد تعددت تعريفات المُراجعة بسبب تعدُد وجهات النظر واختلاف الهيئات الصادرة عنها، لكن جميع هذه التعريفات تدور حول مفهوم واحد، وفيما يلي نذكر بعض هذه التعريفات:

عرّفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المُراجعة بأنها: "عملية منظّمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه المعايير الموضوعية ثم توصيل ذلك للأطراف المعنية[3]".

أما مصنّف الخبراء المحاسبين الفرنسي فقد عرّف المُراجعة بأنها "فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما[4]".

وأيضاً عُرّفت المُراجعة على أنها "الفحص النقدي الذي يهدف إلى ضمان أن نشاط المؤسسة يعكس مدى صدق البيانات المالية وفق المعايير المتعارف عليها، ومدى الحكم والإشراف على التسيير".

---

[1] إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص:16

[2] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص: 19

[3] محمد متولي الحمل، محمد الجزار، أصول المُراجع، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص: 11

[4] Bernard GERMOND, Audit Financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises , 1ere édition , Dunod , Paris , 1991, P28.

ومن تعريفات المُراجعة أيضا: "التدقيق علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظّم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع، بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة، وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة".

ومنه يتضح أن التدقيق علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هده المهنة، حاولت المنظمات المهنية والجمعيات العلمية للمحاسبين والمُراجعين إرسائها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للتدقيق طرقه وأساليبه وإجراءاته التي تنظم عمل المدقّق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ومحتويات الدفاتر والسجلات المالية، وله أهداف تتمثل أساساً في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة، وعن مركزه المالي في نهاية مدّة محددة.

وتشمل عملية التدقيق [1]:

1- **الفحص:** وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
2- **التحقيق:** وهو إمكانية الحُكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم عن نتائج الأعمال خلال فترة معينة.
3- **التقرير:** وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يُقدّم لمستخدمي القوائم المالية.

وانطلاقاً من كل هذه التعريفات، يرى الباحث أن المُراجعة عملية منظمة تعمل على الفحص والتحقق من صحة البيانات المالية في المؤسسة وفق أدلة إثبات وقرائن موضوعية، وتهدف إلى إبداء رأي فني محايد حول صحة هذه البيانات وإبلاغ هذا الرأي إلى الأطراف المعنية.

[1] خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار النشر، عمان،1998، الطبعة 1، ص: 9

المطلب الثاني: أهمية المُراجعة وأهدافها

أولا: أهمية المُراجعة

تتمثل أهمية المُراجعة في دورها الذي يخدم عدة أطراف تستخدم القوائم المالية، سواءً كانت داخلية أو خارجية، حيث تعتمد هذه الأطراف في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها على مُخرجات المُراجعة بشكل كبير، ومن هذه الأطراف نذكر:

1- إدارة المُنشأة:

تعتمد إدارة المُنشأة على نتائج عملية التدقيق في ترشيد قراراتها الحالية والمستقبلية، وهذا يجعل من مهمة المدقّق ذات أهمية بالغة.

2- المؤسسات المالية والتجارية والصناعية:

تعتمد هذه المؤسسات عند عملية اتخاذ قرار منح أو عدم منح قرض أو تمويل لأحد العملاء على القوائم المالية المدقّقة، للتأكد ما إذا كانت أموالها توجه إلى طريق صحيح يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

3- المُلاّك والمساهمون:

إن ظهور شركات المساهمة ذات البعد الإقليمي وانفصال الإدارة عن المُلاك ساهم في تعزيز أهمية التدقيق، فكان لا بد من طرف محايد يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مدقّق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جُدُد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

4- المُورّدون والزبائن:

يعتمد المُورّدون على تقرير المدقّق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة. أما الزبائن فإن اهتمامهم الوحيد هو معرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، خاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وكذا إن كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية[1].

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

5- الجهات الحكومية:

تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدقّقة في كثير من الأغراض، مثل: الرقابة، التخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات[1]...

ثانيا: أهداف المُراجعة

صاحب التطور التاريخي للمُراجعة تطور أهدافها، فقد كانت مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يكون في الدفاتر والسجلات من أخطاء وحالات غش[2]، ثم أصبحت ركيزة أساسية لإضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية، وتعدد أنواع المُراجعة ما هو إلا تعبير عن تعدد وتطور أهدافها، وسنذكر فيما يأتي أهداف المُراجعة منذ نشأتها إلى يومنا الحاضر:

هناك نوعان من الأهداف: أهداف تقليدية، وأخرى حديثة أو متطورة [(3)]

1- **الأهداف التقليدية:** بدورها تتفرع إلى:

1-1 أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقّة وصدق البيانات الحسابية المثبّتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

1-2 أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش، بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات، حاضراً ومستقبلاً؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة فيما يخص استثماراتهم؛
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- تقديم التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقّق.

2- **الأهداف الحديثة المتطورة:**

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛

---

[1] عبد الصمد نجم الجعفري، إياد رشيد القريشي، دراسة حول دور مُراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006، ص: 46

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مُراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2005، ص: 14

[3] خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص: 11

- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للنتائج المرسومة؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

كما أن هناك أهدافاً أخرى أهمها:

- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية؛
- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية، سواءً المتعمدة أو غيرها، نتيجة الإهمال أو التقصير؛
- دراسة النظُم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها، لأن مُراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.

ومن خلال هذه الأهداف العامة للمُراجعة، يمكن استخراج مبادئ عملية وميدانية نذكر منها:

- الشمولية:

نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية، أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد بتسجيلها محاسبياً، وعدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

- الوجود:

يعني أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي، ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة (استثمارات، مخزونات) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى (الديون، النفقات، الإيرادات)، ويتأكد المُراجع أيضا من وجودها أي منها واقعياً، بحيث لا تمثل حقوقاً أو ديواناً أو إيرادات أو نفقات وهمية.

- الملكية:

نقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلاً، أي أن هناك مستنداً قانونياً يُثبت تلك الملكية، بحيث لم تُدمج في الأصول عناصر ليست ملكاً للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضا، وتُعتبر كل الحقوق التي ليست ملكاً للمؤسسة التزامات خارج الميزانية لابد أن تُقيّد في دفاتر خاصة تُبيّن طبيعتها، وذلك بحيث إذا لم تكن الملكية

للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية، ومن حق المُراجع التأكد من صحة الملكية، وذلك بوجود مستند قانوني.

- التقييـــــم:

معنى هذا المبدأ أن كل العمليات التي تمّت قد تمّ تقيمها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن عملية التقييم طُبّقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.

- التسجيل المحاسبي:

نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تمّ جمعها بطريقة صحيحة، كما تمّ تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سُجّلت أي أدرجنا فيها ما يجب.

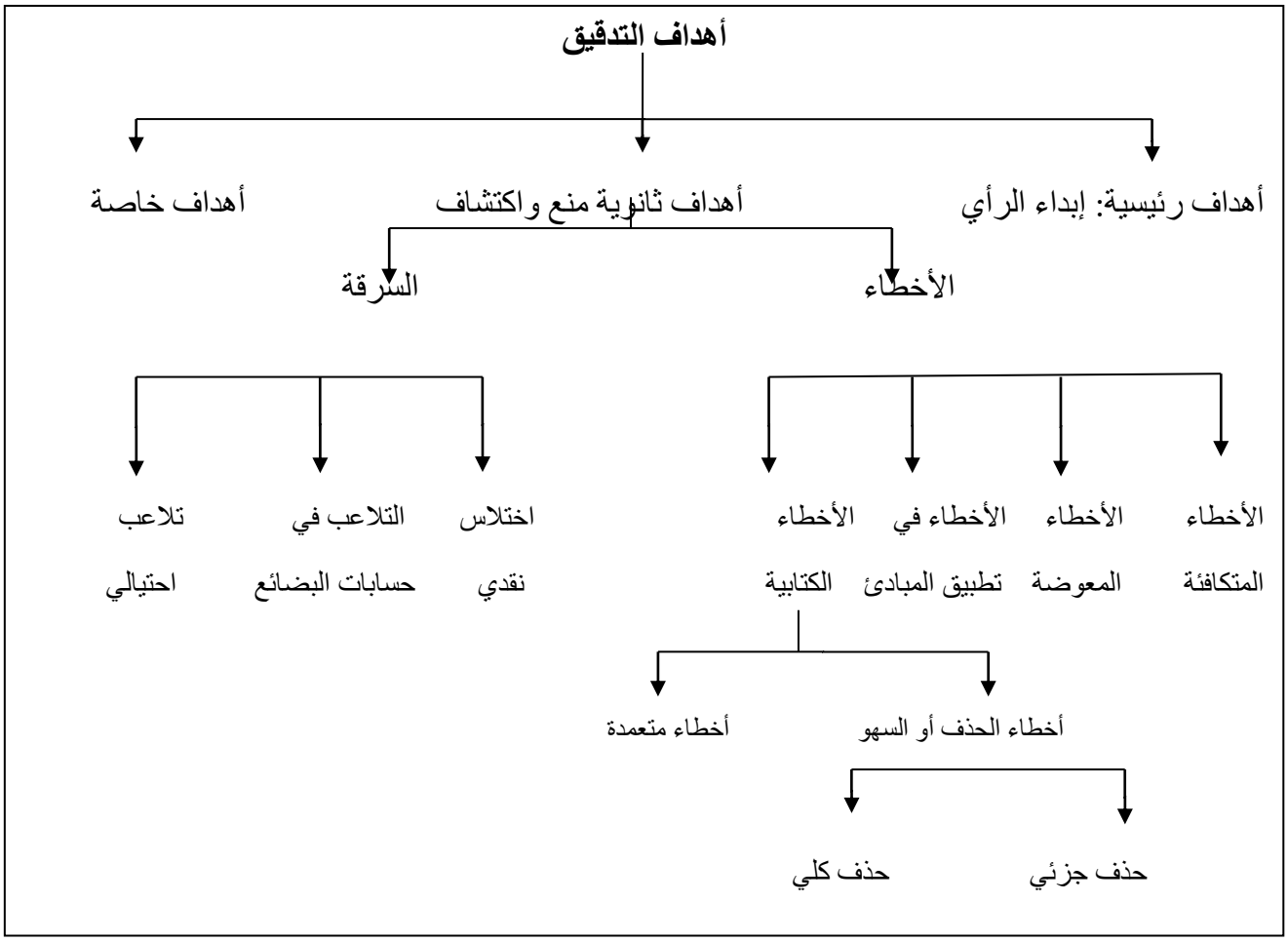
وأخيراً نتطرق إلى تطور دور وأهداف المُراجعة تاريخياً من خلال النقاط التالية[1]:

- قبل عام 1900م كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، ولذلك كان التدقيق تفصيلياً، ولا وجود لنظام الرقابة الداخلية.
- من 1905م إلى 1940م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي، بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء، ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية.
- من 1940م إلى 1960م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته، وتمّ التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.
- من 1960م حتى الآن: أضيفت أهداف عديدة أهمها:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما تحقّق من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة؛
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛
- تخفيض خطر التدقيق، وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المنشآت محل التدقيق.

[1] أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء، 1999، ص: 8 - 9

الشكل رقم 03-01: الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي



المصدر: فلاح المطارنة غسان، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، جامعة آل البيت، الأردن، 2006، ص: 18.

بالإضافة إلى الأهداف التقليدية المبيّنة في الشكل السابق، هناك أهداف حديثة للتدقيق الخارجي، حيث انتقل المدقّق من مجرد القيام بالتأكد من صحة ودقّة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات واكتشاف ما قد تتضمنه من أخطاء أو غش وتزوير، وفحص لمدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية والخروج برأي فني محايد يبيّن نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية، إلى أهداف جاءت وليدة للتطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، وتتمثل هذه الأهداف الحديثة[1] في:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها؛

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

- تقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في المؤسسات محل التدقيق؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة؛
- تحقيق أكبر قدر من الربح كهدف عام؛
- العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.

ويرى الباحث أن الهدف الرئيسي الذي تتمحور حوله المُراجعة هو إبداء المُراجع رأياً فنياً محايداً حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية للمؤسسة، وفقاً لمعايير المُراجعة.

المطلب الثالث: فروض المُراجعة

تقوم عملية المُراجعة على مجموعة من الفرضيات للتعامل مع المشاكل المرتبطة بالبيئة وضبط الإطار الفكري لنظرية المُراجعة، وتتمثل أهم فروض المُراجعة فيما يلي:

أولاً: عدم وجود تعارض في المصالح بين المُراجع والإدارة

إن عدم وجود تعارض في المصالح بين المُراجع والإدارة يُعّد ضماناً للسير الحسن لعملية المُراجعة وتعاون الطرفين، حيث تُزوّد الإدارة المُراجع بالمعلومات الكافية التي تُمكّنه من إبداء رأيه فيها، فيما يقدّم الأخير للإدارة معلومات تتخذ على أساسها قراراتها مناسبة[1].

ثانياً: قابلية الفحص للبيانات المالية

ينص هذا الفرض على إمكانية التأكد من المعلومات الموجودة في القوائم المالية بهدف الحُكم على صدقها وعدالتها.

وينبني هذا الفرض على معايير محاسبية تتمثل في[2]:

1- مُلاءمة المعلومات:

أي ضرورة أن تتلاءم المعلومات مع مختلف احتياجات المستخدمين المحتملين وترتبط بالأحداث التي تعبّر عنها، حيث تكون هذه المعلومات ملائمة إذا عكست صورة واضحة عن المؤسسة، وتُمكّن مستخدميها من التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل أو تصحيح القرارات المتخذة سابقا.

[1] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمُراجعة الحسابات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005، ص: 33

[2] المرجع نفسه، ص: 31-32

2- القابلية للفحص:

تعني أن نفس البيانات إذا تمّ فحصها من قبل أكثر من مُراجع فلا بد من الحصول على نفس النتائج، وهذا يدل على عدم وجود صلة بين مستخدمي المعلومات ومن يقومون بإعدادها.

3- البُعد عن التحيّز في التسجيل:

ومعناه أن المعلومات التي يتّم فحصها من قبل المُراجعة يجب أن يتم تسجيلها بطريقة عادلة وموضوعية.

4- القابلية للقياس الكمي:

يجب أن تتميّز المعلومات المحاسبية بهذه الخاصية، حيث يتم تحويل المعلومات الأولية إلى معلومات يمكن قياسها كمياً، مما يُثمر منفعة اقتصادية تعود على المؤسسة.

ثالثاً: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

وفق هذا الفرض فإن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يساهم في تقليل احتمال حدوث الأخطاء والتلاعبات، فهو يُعزّز دقّة البيانات وإمكانية الاعتماد عليها، مما يساعد على دقّة وسرعة عملية المُراجعة[1].

رابعاً: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية

يقوم هذا الفرض على أن تكون القوائم المالية قد أُعدّت وفق المبادئ المحاسبية المتفق عليها، فاسترشاد المُراجع بهذه المبادئ من شأنه تعزيز عملية التأكد من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، والحُكم على عدالتها.

خامساً: خلو القوائم المالية المقدمة من الأخطاء التواطئية

وفق هذا الفرض فإنه يقع على عاتق المُراجع اكتشاف الأخطاء التواطئية بين العاملين، وذلك ببذل العناية الكافية أثناء مزاولته لعملية المُراجعة، وهو غير مسؤول عن اكتشاف الأخطاء التواطئية والتي لا يمكن تبريرها، خصوصا أنّه مُقيّد بمعايير المُراجعة[2].

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المُراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 13

[2] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص: 28.

سادساً: العناصر التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل

يقوم هذا الفرض على أنه إذا كانت إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها وسياستها، وكان نظام الرقابة الداخلي سليماً وفعالاً، فمن المفروض أن يستمر ذلك في المستقبل، وإذا ثبت للمُراجع عكس ذلك فعليه أن يبذل العناية المهنية الكافية ويكون حريصاً مستقبلاً[1].

سابعاً: مُراقب الحسابات يمارس عمله كمُراجع فقط

وفق هذا الفرض على المُراجع أن يلتزم بتقديم خدمة المُراجعة فقط دون تقديم خدمات أخرى لنفس العميل وفق البنود التي اتفق عليها معه، دون الإخلال بمعايير المُراجعة المتعارف عليها.

[1] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص: 30-31

المبحث الثاني: عرض أنواع ومعايير المُراجعة

سنتعرّض في هذا المبحث إلى أهم أنواع المُراجعة حسب المعايير المعتمدة في تقسيمها، وأهّم معايير المُراجعة.

المطلب الأول: أنواع المُراجعة

تختلف المُراجعة باختلاف الزاوية التي يُنظر إليها منها والمعيار المعتمد في تقسيمها، وفي هذا المطلب سنبوّب المُراجعة وفقاً لعدة أسس على النحو التالي:

أولاً: من حيث مدى الفحص:

من هذه الزاوية نتطرق إلى نوعين من المُراجعة[1]:

1- **المُراجعة الكاملة أو التدقيق الكامل:**

كان التدقيق قديماً وحتى عهد قريب يتم بفحص جميع العمليات المقيّدة في الدفاتر والسجلات وما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء والتلاعب والغش، أي تدقيقاً كاملاً وتفصيلياً، إذ كانت المشاريع صغيرة وعملياتها قليلة، وكنتيجة لتطور ميادين الصناعة والتجارة وما صاحبها من تعدد المشاريع وكبر حجمها أصبح التدقيق التقليدي مستحيلاً ومكلفاً وغير عملي، نظراً لما يتطلبه من جهد كبير ووقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري، وقد ساعد هذا التوجه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية وأدواتها وتحقيق نظام دقيق متين لها، حيث أصبحت كمية الاختيارات وحجم العينة يتوقفان على مدى مكانة ودقّة أنظمة الرقابة الداخلية، فالفرق بين التدقيق الكامل التفصيلي والتدقيق الكامل الاختياري يقتصر على نظام التدقيق فقط وليس متعلقاً بالأصول والمبادئ المحاسبية.

2- **المُراجعة الجزئية أو التدقيق الجزئي:**

هي العمليات التي يقوم بها المدقّق وتكون محدودة الهدف أو مُوجّهة لغرض معيّن كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن والتأكد من جرد المخزون.

ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير الذي يتضمّن الخطوات التي اتُبّعت والنتائج التي توصل إليها الفحص، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد بخصوص مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المُدقّق

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص: 23-24

في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضّح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا يُنسب إليه التقصير في الأداء.

ثانياً: من ناحية توقيت العملية

تنقسم عملية المُراجعة من هذه الناحية إلى نوعين[1]:

1- المُراجعة النهائية:

إن الهدف من هذه المُراجعة هو التأكد من عدم حدوث أي تغيير أو تعديل على البيانات بعد مُراجعتها، حيث تأتي هذه المُراجعة بعد الانتهاء من الفترة المالية المطلوب مُراجعتها، وبعد الانتهاء من تحضير الحسابات وإعداد القوائم المالية.

من مزايا هذا النوع من المُراجعة:

- أنه يخفض إمكانية حدوث تلاعبات، حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها؛
- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، لأن المدقّق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال.

أما عيوب هذا النوع من المُراجعة فتتمثل في:

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية المُراجعة؛
- تأخر نتائج المُراجعة.

2- المُراجعة المستمرة:

يتم هذا النوع من المُراجعة وفق برنامج زمني مُحدّد مسبقاً على طول السنة المالية، ويناسب هذا النوع المؤسسات التي تقوم بعدد كبير من العمليات والتي تحتاج إلى وقت كبير للقيام بمُراجعتها.

من مزايا هذه المُراجعة:

- وجود وقت كاف للمُراجع للقيام بعملية المُراجعة بالعناية اللازمة؛
- تمكين المؤسسة من اكتشاف الأخطاء أو التلاعبات في وقت مبكر مع إمكانية تصحيحها.

ومن عيوب هذا النوع من المُراجعة؛

- إرباك وتعطيل النشاط داخل المؤسسة؛

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مُراجعة الحسابات المتقدمة ـ الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، ط1، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2009، ص: 51

- التردد الكثير للمُراجع على المؤسسة يُنشئ علاقات ودية مع الموظفين بها، مما قد يتسبب في حرج المُراجع عند اكتشاف الأخطاء.

ثالثاً: من حيث درجة الالتزام

نجد فيها نوعين[1]:

1- المُراجعة الإلزامية:

تستمد المُراجعة إلزاميتها من القانون الذي يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مُراجع خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد قوائمها المالية، وتترتب عقوبات مالية وتأديبية على المخالفين لهذه الأحكام، ويجب كذلك أن تتم المُراجعة وفقاً للقواعد والنصوص والإجراءات المنصوص عليها، وعلى المُراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.

وعلى ضوء هذه المُراجعة فإن المُراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية، كما أنه لا يجب أن توضع أيّ قيود أو حدود على المُراجع أثناء تأديته لواجباته، حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين، إذ تُعتبر مثل هذه القيود كأنها غير موجودة في مواجهة المُراجع الذي يتحمل المسؤولية إذا رضخ لهذه القيود.

2- المُراجعة الاختيارية:

هي مُراجعة يقوم بها المُراجع بناءً على رغبة أصحاب المؤسسة أو غيرهم من أصحاب المصلحة فيها دون إلزام قانوني، وبناءً على ذلك فإن عملية تعيين مُراجع الحسابات في المشروعات الفردية أو شركات الأشخاص ترجع إلى أصحاب المؤسسة لتدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمها المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية بشأن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تُتخذ كأساس لتحديد حقوق الشُركاء، خاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد[2].

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 19

[2] محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المُراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص:46

رابعاً: من حيث نطاق المُراجعة

وينقسم هذا النوع من المُراجعة أيضا إلى نوعين[1]:

1- المُراجعة الشاملة:

يُقصد بهذا النوع من المُراجعة أن تشمل جميع الدفاتر والمستندات والعمليات التي تمّت خلال السنة المالية، حيث يقتصر هذا النوع من المُراجعة على المؤسسات ذات الحجم الصغير، فهو يتطلب بذل جهد ووقت كبيرين، بالإضافة إلى أنه يكلف نفقات باهظة، مما يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة اللذين يحرص المدقّق على مراعاتهما باستمرار.

2- المُراجعة الاختبارية:

يتميّز هذا النوع من المُراجعة باستعمال العيّنات، حيث يرتكز على أساس فحص عيّنة يختارها المُراجع من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة، على أن يتّم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ففي حالة وجود أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقّق توسيع حجم العينة.

خامساً: من حيث طبيعة المؤسسة

تتضمن المُراجعة نوعين:

1ــ مُراجعة المؤسسات العمومية:

تنصب المُراجعة العامة على المُنشأة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها، والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعة، أمّا الأموال المستغلة في هذه المُنشأة فلها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تُقيّد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المُتّبعة في المنشآت التجارية أو الصناعية، إلا أن طريقة المُراجعة واحدة في كلتا الحالتين، وبصدور قانون يوليو 1961م (عهد الاشتراكية) انتقل عدد كبير من شركات المساهمة إلى الملكية العامة، بالرغم من احتفاظ هذه الشركات بصفتها القانونية، وأصبح للدولة حق الرقابة عليها، وقد ترتّب عن إصدار القانون رقم 129 سنة 1964م بشأن الجهاز المركزي مُراجعة حسابات المؤسسة والهيئات العامة وما يتبعها من شركات وجمعيات ومنشآت، لأن انتقال المراقبة من مراقبي الحسابات الخاصين بجهاز مركزي يقتضي فترة انتقال، وقد نصّ القانون على جواز

[1] عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، 2004، ص: 31

تعيين مراقبي الحسابات من بين من يزاولون المهنة خارج القطاع العام، حتى يتم تشكيل إدارة خاصة بهذا الجهاز[1].

3- مُراجعة الشركات الخاصة:

هي مُراجعة المنشآت التي تكون ملكيتها للأفراد، سواءً شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو جمعيات ونوادي، وسُميّت بالمُراجعة الخاصة، لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المُراجع بأصحاب هذه المنشآت، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلا ملزمة بتعيين مُراجع خارجي ليراجع لها حساباتها وأوراقها الختامية، عكس الشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المُراجع والمهمة المسندة إليه[2].

سادساً: من حيث الهدف

تتقسم هذه المُراجعة إلى أربعة أقسام

1- المُراجعة المالية:

يتعلق هذا النوع من المُراجعة بفحص أنظمة الرقابة الداخلية وسجلات المستندات المحاسبية بقصد إعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيقي للمشروع، وعن مدى إظهار الحسابات الختامية للنتائج الفعلية لهذا المشروع.

2- المُراجعة الإدارية:

من أجل مُراجعة الكفاءة الإنتاجية للإدارة، على المُراجع أن يتأكد من أن أموال المشروع تخضع للتصرف بشكل اقتصادي، بحيث يحصل على أحسن أو أفضل منفعة بأقل تكلفة ممكنة، ويتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية على التكلفة.

3- مُراجعة الأهداف:

يهدف هذا النوع إلى التعرف على ما إذا كان المشروع قد حقّق الأهداف التي تأسس من أجلها، وتعني هذه المُراجعة تأكد المُراجع من أن المُنشأة طبّقت نصوص الأنظمة التي تُصدرها الدولة،

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 22

[2] عمراني عمر، مزغيش مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص: 19

فمثلا على مُراجع الحسابات التأكد من تطبيق الشركات لقانون الشركات رقم 14 الصادر سنة 1964م وتعديلاته، بالإضافة إلى ذلك فإنه على المدقّق التأكد من تقيّد الشركة بنظامها الداخلي وعقد تأسيسها.

4- المُراجعة الاجتماعية:

التأكد من أن المُنشأة قد حقّقت أهدافها الخاصة والأهداف العامة تجاه البلد الذي تعمل به، فشركة المساهمة مثلاً تسعى إلى تحقيق الأرباح، وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الأهداف الاجتماعية والصحيحة للمجتمع الذي تعمل لخدمته.

سابعاً: المُراجعة من حيث استقلاليتها وحيادها

تتضمن هذا النوع من المُراجعة نوعين هما[1]:

1- المُراجعة الداخلية:

تُعرّف المُراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظّم للمشروع ودفاتره وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مُراجعين تابعين كموظفين بالمشروع، ولعل السبب في نشأة هذا النوع من المُراجعة يرجع أساسا إلى كبر حجم المشروعات وتعدد وتنوع عملياتها المالية، وكذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعة، الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية ورقابية تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديّتها فور إتمامها أو حدوثها.

ويهدف هذا النوع من المُراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع، عن طريق التخلص من الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدّم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للمُراجعة بالمؤسسة لا يُغني عن تكليف المُراجع الخارجي بفحص ومُراجعة حسابات، فالطريقة التي ينفذ بها المُراجع الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المُراجع الداخلي.

2- المُراجعة الخارجية:

تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة، وقد تكون مكتباً من مكاتب المحاسبة والمُراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام، حيث أن الوظيفة

[1] عمراني عمر، مزغيش مصطفى، مصدر سبق ذكره، ص: 22

الأساسية للمُراجع الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً دقيقاً ومحايداً للتحقق من أنها قد تمت فعلاً في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تُثبت جديتها.

إن عمل المُراجع الخارجي لا يقتصر على تحقيق الهدف السابق فحسب، بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمؤسسة أو فحص لغرض خاص مثل شراء المؤسسة أو إدماجها، والمُراجعة الخارجية تتم عادة في نهاية المدة المالية، كما أنها شاملة وكاملة، حيث أن المُراجع يعمل دون قيد، ويطّلع على ما يريد، متى ما شاء، وهي إلزامية تفرضها القوانين، إلا أنها اختيارية في طريقتها، حيث تتم عن طريق عيّنة عن كل نوع من أنواع العمليات المالية، ومُراجعتها تتم دون القيام بمُراجعة العمليات كلها. وختاما فإن تقرير المُراجع الخارجي يتضمن نتيجة المُراجعة، وعادةً ما يكون موضع ثقة وتقدير، نظراً لما يتمتع به من استقلال وحياد وعلم وخبرة ودراية، وهو بالطبع مسؤول عن مّا يتضمنه التقرير من بيانات وحقائق مالية وآراء، مسؤولية تُحدّدها القوانين السائدة والمعمول بها.

المطلب الثاني: مبادئ ومعايير المُراجعة

نُقسّم هذه المبادئ إلى ركنين (الفحص والتقرير)[1]:

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص

1-1- مبدأ التكامل (الإدراك الرقابي) :

يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المُنشأة وآثارها الفعلية المحتملة على كيانها.

1-2- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:

يعني أن يشمل الفحص جميع أهداف المُنشأة الرئيسية والفرعية، وكذلك جميع التقارير المالية المُعدّة بواسطة المُنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.

1-3- مبدأ الموضوعية في الفحص:

نشير إلى ضرورة التقليل، إلى أقصى حد ممكن، من التقدير الشخصي، وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيّد رأى المدقّق وتدعمه، خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تُعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، كتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 23

4-1- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:

نشير إلى وجوب فحص مدى كفاية الإنسانية في المُنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية، لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقّق عن أحداث المُنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها، وهو تعبير عما تحتويه المُنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2- المبادئ المرتبطة برُكن التقرير:

2-1- مبدأ كفاية الاتصال:

يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير مدقّق الحسابات أداةً لنقل العمليات الاقتصادية للمُنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقّق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2-2- مبدأ الإفصاح:

يشير إلى مراعاة أن يُفصح المدقّق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المُنشأة، ومدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغييرات الطارئة عليها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضُعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

2-3- مبدأ الإنصاف:

يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقّق، وكذا التقارير المالية مُنصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمُنشأة، سواء داخلياً أو خارجياً.

2-4- مبدأ السببية:

يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه المدقّق، وأن تُبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

المطلب الثالث: معايير المُراجعة المقبولة عموما

لضمان جودة عملية المُراجعة وعمل المُراجع لابد من معايير تكون إطاراً للمُراجع للوصول إلى الأهداف الواجب تحقيقها من عملية المُراجعة.

ومن خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى عرض معايير المُراجعة والتي تُقدّر بعشرة 10 معايير متعارف عليها، تنقسم إلى ثلاث مجموعات هي[1]:

- المعايير العامة (الشخصية)؛
- المعايير المهنية (العمل الميداني)؛
- معايير إعداد التقارير.

أولاً: المعايير العامة (الشخصية)

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المُراجعة، فلابد أن يتمتع المُراجع بالكفاءة المهنية والاستقلالية وأن يبذل الجُهد اللازم في عمله.

1- معيار التأهيل العلمي: وفق هذا المعيار يجب أن يتمتع القائم بعملية المُراجعة بما يلي[2]:

- التأهيل العلمي والدراسي؛
- التأهيل المعرفي والخبرة المهنية.
- الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء الجداول التالية:
  - جدول المحاسبين أو المدقّقين تحت التمرين؛
  - جدل المحاسبين أو المدقّقين؛
  - جدول مساعدي المحاسبين أو المدقّقين.

الخبرة العلمية في مجال الممارسة العملية للتدقيق، واستمرار التعلم أثناء الممارسة، مع تلقي التدريبات الكافية الرسمية وغير الرسمية، إذ أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي أمور تحقق في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة للمدقّق للقيام بعمله وتُحسّن أداءه وفعاليته.

[1] محمود قاسم تشوش، نُظُم المعلومات في المُراجعة والمُراجعة المهنية: دور المحاسب في الإدارة والتشغيل، دار الجبل، لبنان، 1998، ص: 28

[2] محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المُراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص: 35

وخلاصة هذا المعيار أن المُراجع يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في عدة مجالات، كالمحاسبة والجباية وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية، كما يجب عليه أن يظل مُلّماً بالتطورات في هذه المجالات من خلال التدريب المستمر.

2- معيار الاستقلالية:

يُعّد هذا المعيار من أهم معايير المُراجعة كونه يرتبط بمصداقية رأي المُراجع حول عدالة وصحة البيانات المالية، وتتمثل استقلالية المُراجع في تمتعه بكامل حقوقه المدنية وتمتعه بالحرية تجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة، وعدم الخضوع لأيّ ضغوطات من أيّ جهة في جميع مراحل عملية المُراجعة.

وينبغي التفرقة بين نوعين من الاستقلال، الأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة، وتحكُمه معايير ذاتية، مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا، إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعاً لعملية إبداء الرأي، والثاني خاص باستقلال التدقيق، وهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية، ويعني ذلك التزام المدقّق بالموضوعية وعدم التحيّز عند إبداء رأيه، والهدف من هذا المعيار تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقرير المُراجع[1].

3- معيار العناية المهنية:

يتعلق هذا المعيار بما يقوم به المُراجع، ودرجة ودقّة القيام بمهامه، ويسترشد المدقّق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحصاً انتقادياً لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم، ويتطلب أداءً مهنياً يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق، وعند استخدام العيّنات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتّم فحصه بعناية مهنية مناسبة[2].

ويتحدّد هذا المعيار وفق ما تنص عليه التشريعات والقوانين التي تُوجّه المُراجع عند إبدائه لرأيه المهني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية، فعلى المُراجع أن يأخذ حذره أثناء الظروف غير

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 67

[2] المرجع نفسه، ص: 69

العادية في برنامج المراجعة، كما عليه أن يقوم بفحص دقيق لنظام الرقابة الداخلية، ويحدد مواطن القوة والضّعف فيه[1].

ثانياً: معايير العمل الميداني

تخص العمل الميداني للمُراجع، حيث تشمل هذه المعايير تخطيط وتنفيذ عملية المُراجعة، وكذلك مدى مُلاءمة وقوة نظام الرقابة الداخلي، ومدى كفاية أدلة الإثبات التي يستند عليها المُراجع، ونستطيع أن نُعدّد هذه المعايير كالتالي:

1- معيار التخطيط والإشراف الملائمين:

يقع على عاتق المُراجع أن يُخطّط للعمل بصورة مناسبة وأن يشرف على أعمال المساعدين إن وُجدوا بصورة فعّالة، إذ يجب عليه أولاً اختيار المساعدين المناسبين، ثم ينبغي تنفيذ عملية المُراجعة وفقاً لخطة ملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على عاتق المُراجع ومساعديه، وذلك لتوفير أساس سليم لعملية المُراجعة الفعّالة، إذ يجب إعداد برنامج مُراجعة لكل عملية، للتأكد من تحّري خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة المُراجعة.

كما تحتاج عملية المُراجعة إلى تخطيط دقيق ومتابعة، إذ ينبغي تخطيط ومتابعة عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفحص وتدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع، وهو ما يُسمّى ببرنامج المُراجعة، حيث يخضع لتقييم مستمر في ضوء نتائج الفحص[2].

ويتوجب على المُراجع عند التخطيط لعملية المُراجعة مراعاة الأهداف التالية[3]:

- تحديد مدة عملية المُراجعة والتاريخ المتوقع للانتهاء منها؛
- تحديد نطاق الفحص بدقّة، وكذا خطوات الفحص وتوقيته؛
- تحديد مسؤولية ومهام كل فرد مساهم في عملية المُراجعة؛
- مقارنة الأداء المُنجز بالأداء المتوقع والمتبقي في البرنامج.

---

[1] علي عبد القادر الذنيبات، بشير أحمد خميس، المعايير العامة (الشخصية)، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 35، العدد 2، الأردن، 2008، ص: 355

[2] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 70

[3] صلاح ربيعة، المُراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرّة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص: 48

2- معيار تقييم نظام الرقابة الداخلي:

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يُحدّد فقط طبيعة أدلة التدقيق، وإنما يُحدّد أيضاً مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها، واستمرار المدقّق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة إلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن مدى فعاليته وكفاءته، ويمرُّ هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية هي:

-الإلمام بنظام الموضوع: يتحقّق عن طريق المتابعة والملاحظة والاطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام.

يمكن للمدقّق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية:

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية؛
- استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية؛
- إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.

بعد الدراسة السابقة، يقوم المدقّق بإعداد ورقة عمل تتضمن:

- نقاط ضُعف في نظام الرقابة الداخلية؛
- نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية؛
- التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق.

يترتب على الدراسة السابقة النتائج التالية:

- توسيع إجراءات التدقيق؛
- اختصار إجراءات التدقيق؛
- الاعتماد على أعمال المُدقّقين الآخرين.

حتى يتمكن المُراجع من الوصول إلى حكم موضوعي، يجب أن يراعي ما يلي:

- افتراض وجود نظام رقابة داخلية جيّد، ويضع المدقّق برنامجاً مبدئياً يدرس من خلاله إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة، ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها؛

- في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة، يُفضّل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المدقّقين والمساعدين؛
- تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالتدقيق، حتى يتمكّنوا من التوصل إلى تقارب بين أحكامهم.

3- معيار كفاية وملاءمة أدلة الإثبات:

تُعرّف أدلة الإثبات على أنها "كمية ونوعية المعلومات التي يتحصل عليها المُراجع للوصول إلى استنتاجات تُمكّنه من إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية[1]".

هذه الأدلة تتنوع وتختلف، ومن غير الممكن إحصاؤها، حيث تأخذ عدة صور كالملاحظة المادية، المستندات، العمليات الحسابية والمعلومات التي يقدّمها طرف ثالث، وغيرها.

يقع على عاتق المُراجع الحصول على قدر كاف من أدّلة إثبات ملائمة تتمتع بالموضوعية وعدم التحيّز، بالإضافة إلى قابليتها للقياس لتكون أساساً سليماً يُرتكز عليه عند إبداء رأيه.

وللحصول على قرائن وأدلة إثبات ملائمة، على المُراجع أن يتبع الإجراءات التالية:

- **الفحص:** يتمثل في عملية معاينة السجلات والمستندات المحاسبية وغير المحاسبية والتأكد من سلامة وصحة هذه المستندات، آخذاً بعين الاعتبار المعايير الواجب توفرها بالمستندات[2].
- **الملاحظة:** تُعّد الملاحظة من الوسائل المهمّة للحصول على أدلة إثبات مهمّة تساعد المُراجع في أخذ انطباعات معيّنة عن تأدية المسؤولين مهامهم بإتقان أو العكس[3].
- **الاستفسارات:** وهي عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي تُوجّه إلى مسؤولين بالمؤسسة محل المُراجعة، سواءً كانت هذه الأسئلة شفوية أو كتابية، وتمثل هذه الاستفسارات، خاصة الكتابية منها، أدلة إثبات معتبرة.
- **المصادقات:** تُستخدم المصادقات للحصول على دليل إقرار مكتوب من طرف العميل أو غيره، لإثبات أمر ما يستفيد منه المُراجع[4].

---

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص: 498

[2] وليم توماس، إيمرسون هنكي، تعريب ومُراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المُراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص: 91 ـــ 92

[3] ادريس عبد السلام شتيوي، مرجع سبق ذكره، ص: 84

[4] المرجع نفسه، ص: 92

- **التوثيق:** يوثّق عمل المُراجعة دوما بملفات عمل يتم استحداثها بغرض توثيق المُراجعات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصّل إليها، وتسمح هذه الملفات بتنظيم أفضل للمهمة، وتُعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاحترازات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.
- **الإجراءات التحليلية:** تتألف الإجراءات التحليلية من النسب والمؤشرات الهامة، ومن ضمنها نتائج البحث بخصوص التغيّرات والعلاقات التي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، أو التي تنحرف عن المبالغ المتنبئ بها[1].

ثالثاً: معايير التقرير[2]

هو آخر فرع، ويتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمُراجع، ونجد فيه المعايير التالية:

1- **المعيار الأول: استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها**

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أُعّدت وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولا يقتصر ذلك على مدى القبول العام للطرق التي تطبّق بها المبادئ، ويتطلب هذا المعيار من المدقّق إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية مبادئ متعارفاً عليها أم لا، والمقصود بالقبول العام للمبادئ المحاسبية أن المبدأ يلقى تأييدا واستخداما ملائما، وليس بالضرورة أن يكون استخدامه من قبل أغلبية المحاسبين، وينبغي على المدقّق التركيز على أن المبادئ المستخدمة تُحقّق أمرين:

– تُحدّد تأثير عمليات المشروع، وأنها تستخدم الأساس السليم الملائم للتحقق من الإيرادات، وتعمل على تحقيقها في الفترات المحاسبية المتعلقة بها؛

– أن تتضمن إجراءات إعداد وعرض القوائم المالية وعدم الانحياز، وأن تُعبّر بأقصى درجة ممكنة عن الصدق في البيانات التي تُوفّرها الطرق المحاسبية للمهتمين بالمركز المالي.

يعني هذاالمعيار ضرورة تقديم توضيح من المدقّق حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أُعدّت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ويمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية:

---

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 29

[2] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 72

المجموعة الأولى: المبادئ العامة.

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

1- مبدأ الحيطة والحذر؛

2- مبدأ الثبات؛

3- مبدأ الشمول؛

4- مبدأ الأهمية النسبية؛

5- مبدأ الإفصاح.

يمكن إضافة مبدأ آخر جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية، نتيجة لقيام العديد من الشركات بتطبيق الأعمال المحاسبية من خلال ما يسمى بالتجارة الالكترونية، والتي نتجت عن استخدام تكنولوجيا المعلومات.

المجموعة الثانية: المبادئ العلمية المرتبطة بالربح

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

1- مبدأ تحقق الإيراد؛

2- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

المجموعة الثالثة: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي

تتضمن هذه المبادئ الآتي:

- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلاً؛
- مبدأ التكلفة التاريخية.

2- المعيار الثاني: قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيّرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم.

3- المعيار الثالث: قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية

يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملاءمة الإفصاح، كما تُعبّر عنها القوائم المالية التي ينبغي أن تتضمن بيانات ومعلومات وعرضاً سليماً للقوائم ومدى كفاية البيانات، والدقّة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم، والتي تتطلب إيضاحات أقفلت عند

إعداد القوائم المالية، وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.

ومن المفيد أن يأخذ المدقّق الاعتبارات التالية للحكم على ملاءمة الإفصاح وكفايته:

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة؛
- وجود مُبرّرات لعدم الإفصاح مثل تضارب المصالح، فقد يكون ضرر المشروع يفوق الفوائد العائدة للغير، ويلعب عامل الأهمية دوراً كبيراً في مجال الإفصاح، لارتباطه بالمصلحة العامة ويقاس باحتمال تأثيرها على المستثمر العادي، والأهمية لا تتوقف عند قيمة العنصر النسبية فقط، بل تتعداه إلى أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية؛
- القوائم المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات؛
- إن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى، كما لا تحمل شكاً في معناها.

يحتاج قارئ أو مستخدم القوائم المالية إلى معلومات هامة عن الأحداث الهامة التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء الإجراءات الرئيسية للتدقيق، مما يُحتّم ضرورة الإفصاح عن تلك الأحداث، وحسب مدى أهمية هذه الأخيرة يكون الإفصاح ضرورياً إذا كان لها تأثير مباشر أو غير مباشر على عناصر القوائم المالية، والعكس صحيح[1].

4- المعيار الرابع: قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية

يجب على المدقّق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة فعلية يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك، وينبغي أن يوضّح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية، ويتخذ المدقّق في مجال التعبير عن رأيه في القوائم مواقف طبقاً لقواعد التدقيق على النحو الآتي:

- إبداء رأي دون تحفظات؛
- إبداء رأي ينطوي على تحفظات؛
- إبداء رأي مخالف.

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 73

- عدم إبداء الرأي

تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقّق على ثلاثة اعتبارات هامة تُمثّل الأركان الرئيسية لمعرفة طبيعة مسؤولية المدقّق في مجال التعبير عن رأيه:

1-اعتقاد المدقّق، والذي يمكن أن يكون أقوى من مجرد انطباع وأقل من المعرفة الإيجابية الكاملة بدقّة وخبرة وضمان لتوفير الأسس المناسبة للتعبير عن رأيه، ولذلك فإنّ عملية التدقيق ليست تأميناً أو تأكيداً أو ضماناً لعدم وجود أيّ نوع من الغش أو الأخطاء، ولهذا فإن الاعتماد على تقرير المُدقّق ينطوي على درجة معيّنة من المخاطر، وتُعتبر قواعد التدقيق محاولة جادة ومستمرة للحد من تلك المخاطر بشكل كبير وملحوظ.

2- المدقّق مقتنع بمستوى الدقّة في القائمة المالية، ويتحمل عدم مسؤولية توافر الدقّة الملائمة والكاملة، ويضمن خلو القائمة من سوء العرض والتشويه الجوهري بغض النظر عن مصدره خطأ أم تلاعب.

3- إن إبداء رأي المدقّق لا يقتصر على النتيجة النهائية لقائمة الدخل، بل يُعّد مسؤولا عن إبداء الرأي في مكوّنات القائمة التفصيلية، وفقاً لما استقر عليه في الممارسة العملية، وذلك لأهمية القائمة ودورها في التحليل المالي.

رابعا: أنواع تقارير المُراجعة

تُصنّف تقارير المُراجعة إلى ما يلي:

1- **تقرير المُراجعة النظيف غير المتحفظ:** تُطلق على هذا النوع من التقارير عدة مسميات، منها التقرير المطلق أو التقرير غير المقيّد بتحفظات أو التقرير بدون تحفظات، ويُعّد هذا النوع من أكثر التقارير إبداءً للرأي قبولاً من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية للمُراجعة وأكثر استخداماً من قبل المُراجعين المؤدّين لخدمات المُراجعة[1]، ويمكن أن نُميّز في هذا الإطار بين نوعين من التقارير النظيفة:

- تقرير المُراجعة النظيف النموذجي المعياري؛
- تقرير المُراجعة النظيف، مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة.

1-1 تقرير **المُراجعة النظيف:** يعد التقرير النظيف النموذجي أو القياسي الشكل الأكثر انتشاراً في التقرير عن عملية المُراجعة، ولكي يتم استخدام هذا النوع يجب توفر الشروط التالية:

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 33

- شمول القوائم المالية الخاضعة للمُراجعة لجميع القوام المالية، وهي: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيّرات في الأموال الخاصة؛
- احترام معايير العمل الميداني في جميع عمليات المُراجعة، والمتمثلة في: التخطيط الجيّد ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، والتي من خلالها يبدى مُراجع الحسابات رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية؛
- احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في تحضير وإعداد القوائم المالية، بما يعني أنها قد أفصحت عن كل الجوانب الهامة بالقدر الكافي والملائم؛
- ألا يستدعي مضمون هذا التقرير أيّ إضافات مثل الفقرات التفسيرية أو تعديل في لغته.

وبصفة عامة، يُعّد هذا التقرير من أفضل تقارير إبداء الرأي من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية للمُراجعة، ويدل الرأي النظيف جوهرياً على أن المُراجع قد توصل إلى الحكم بأن القوائم المالية للمؤسسة تُعبّر بوضوح عن المركز المالي لها في نهاية السنة المالية، وعن نتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية خلال السنة المنتهية في ذلك التاريخ.

1-2 شكل ومحتوى التقرير النظيف النموذجي: لكي نتمكن من التحديد الجيّد لشكل ومحتوى التقرير النظيف القياسي أو النموذجي سنعتمد على ما جاء به المعيار الدولي للمُراجعة رقم 700 والذي يعرضه الشكل الموالي:

الشكل رقم 03-02: تقرير المُراجعة النموذجي غير المتحفظ

العنوان ← تحديد الجهة الموجّه إليها ← الفقرة الافتتاحية ←	**تقرير المُراجع المستقل** **إلى مساهمي شركة.....** قمنا بمُراجعة قائمة المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر عام... وكذا القوائم المرتبطة بالدخل والتدفقات النقدية عن السنوات المنتهية في تلك التواريخ. تلك القوائم المالية تعد مسؤولية إدارة الشركة، أما مسؤوليتنا فهي إبداء الرأي على تلك القوائم المالية تأسيساً على مُراجعتنا. قمنا بأداء عملية المُراجعة طبقاً للمعايير المتعارف عليها، تتطلب تلك المعايير أن نخطط ونؤدي عملية المُراجعة للحصول على تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية خالية من التعريف الجوهري. تتضمن عملية المُراجعة، فحص أدلة الإثبات على أساس اختباري، وتكون مُؤيّدة للقيّم والإفصاحات على القوائم المالية، كما تتضمن عملية المُراجعة أيضاً تقسيم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي يتم إصدارها عن طريق الإدارة، بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية، ونعتقد أن مُراجعتنا توفر أساساً معقولاً لإبداء رأينا.
فقرة الرأي ← التوقيع ← تاريخ التقرير ←	في رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعرض بعدالة ـــ في كافة النواحي الهامة ـــ المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر عام...، ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية في ذلك التاريخ، طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها. التوقيع: 20 مارس عام.....

المصدر: أمين السيّد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص: 507

2-تقرير المراجعة النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل صياغة:

يتم إصدار هذا النوع من التقارير وهو تقرير مراجعة غير متحفظ مع إجراء إضافة فقرة تفسيرية أو إجراء تعديل في الصياغة في حالات محددة ومن هذه الحالات[1]:

- عدم التطبيق الثابت لمبادئ المحاسبة: أي عدم تطبيق المؤسسة للمبادئ المحاسبية المطبقة في السنة السابقة أو تغيير طرق تطبيق هذه المبادئ، فيجدر الإشارة إلى أثر هذا التغيير وطبيعته في تقرير المراجعة
- وجود شك بشأن استمرار المؤسسة محل المراجعة: إذا لاحظ المراجع أو استنتج أن هناك شكوك كبيرة حول قدرة المؤسسة على الاستمرار، وجب عليه أن يتأكد من أن الإدارة قد قامت بكتابة الإفصاح عن هذه الشكوك في القوائم المالية، ويضيف فقرة تفسيرية في تقريره حول هذا الشأن[2].
- التركيز على أمر ما: يقوم المراجع أحيانا بالتركيز على أمر معين ومناقشته وذلك بإضافة فقرة تفسيرية في تقريره.
- اشتراك مراجعين آخرين في إعداد التقرير: يمكن للمراجع أن يشير في تقريره بإجراء تعديل صياغة التقرير إلى اشتراك مراجع أو مراجعين آخرين في إعداد التقرير.

3-تقرير إيجابي مع تحفظات:

تقرير المراجع المتحفظ أو المقيد يستعمله المراجع عندما يستنتج أن القوائم المالية كوحدة تتسم بعدالة العرض إلا أنه يعبر عن رأي متحفظ نتيجة [3]:

- تحديد نطاق المراجعة: وذلك إذا فرضت الإدارة قيودا على نطاق عمل المراجع أو أن تفرض الظروف مثل هذا القيد.
- عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية: يتحفظ المراجع في الرأي إذا لم يتم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها.

[1] أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 513
[2] محمود عبد السلام البيومي: المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف الإسكندرية، 2003، ص245.
[3] أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 523

4-التقرير السلبي (المعاكس):

يتم استخدام التقرير السلبي إذا استنتج المراجع بأن القوائم المالية كوحدة تتسم بالتضليل والتحريف بحيث أنها لا تعبّر بعدالة عن المركز المالي أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

5-الامتناع عن إبداء الرأي[1]:

يقوم المراجع بإصدار تقرير يمتنع فيه عن إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية في حالة عدم مقدرته على الاقتناع بصدق وعدالة القوائم المالية كوحدة، وكذلك وجود حدود لنطاق المراجعة، وإذا اقتنع حسب حكمه المهني أنه غير قادر على تقييم فرض استمرارية المؤسسة وكذلك إذا فقد عنصر الحيادية في علاقته مع المؤسسة محل المراجعة.

[1] مصطفى حسين خضير، مرجع سبق ذكره، ص 604

المبحث الثالث: تنظيم مهنة المُراجعة في الجزائر

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى تطور مهنة المُراجعة الخارجية في الجزائر، والتنظيم القانوني لها، كما سنتعرف على أهم خصائصها والهيئات المشرفة على هذه المهنة في الجزائر، وأهم معايير المُراجعة الجزائرية ودورها في تضييق فجوة التوقعات.

المطلب الأول: تطور مهنة المُراجعة الخارجية في الجزائر والنصوص القانونية المنظمة لها

أولاً: نشأة مهنة المُراجعة في الجزائر:

لقد مرّت مهنة المُراجعة في الجزائر بعدة مراحل أساسية، يمكن تلخيصها كما يلي[1]:

- **قبل سنة 1962:** كانت مهنة المُراجعة قبل الاستقلال كجميع المهن الأخرى خاضعة لقوانين وتنظيمات المستعمر الفرنسي.
- **المرحلة ما بين 1962-1969:** مرّت مهنة المُراجعة خلال هذه المرحلة بفترة فراغ كبيرة خلّفها خروج المستعمر الفرنسي من البلاد، حيث عانت من العديد من المشاكل، من حيث التنظيم والتسيير، ولم تكن هناك كفاءات يمكنها تجديد المهنة وتأطيرها، فظلت تابعة بطريقة غير مباشرة للقوانين الفرنسية.
- **المرحلة ما بين 1970-1980:** خلال هذه المرحلة بدأ الاهتمام بتنظيم مهنة المُراجعة، حيث تمّ إنشاء المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية تحت سلطة ووصاية وزارة المالية، وكان من أهم مهامه إعداد المخطط الوطني المحاسبي وضمان تنظيم مهنة المحاسبة.

كما تم إصدار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1970، والذي ينص على وجوب تعيين مُراجع حسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري، قصد التأكد من سلامة ومصداقية حسابات المؤسسة[2].

---

[1] عزه الأزهر، واقع ممارسة مهنة المُراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي، العدد الخامس، 2012، ص: 22-23.

[2] قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية سنة 1970.

كما صدر مرسوم آخر سنة 1973، عمل على تحديد مهام وواجبات مُراجع الحسابات الذي اعتُبر آنذاك كمراقب على تسيير المؤسسات العمومية.

- **المرحلة ما بين 1980-1990:** ظلت خلال هذه الفترة مهنة المُراجعة في الجزائر تتطور تطوراً بطيئاً، نتيجة النظام الاقتصادي الاشتراكي المتّبع في الجزائر، والذي يجعل الدولة تحتكر الحياة الاقتصادية، وبالرغم من ذلك فقد شهدت هذه الفترة إنشاء مجلس المحاسبة الذي يراقب المحاسبات التي تقوم بالعمليات المالية والمحاسبية، حيث تتّم مراقبة صحتها وقانونيتها[1].
- **المرحلة ما بين 1991- 2000:** عرفت هذه الفترة إعادة هيكلة المؤسسات الاقتصادية العمومية، وهو ما نتج عنه ارتفاع عدد المؤسسات الوطنية، وبسبب غياب الكفاءات الموجودة وضعف التحكم في المحاسبة تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وشهدت هذه المرحلة بداية الممارسة الحرة لمهنة المُراجعة.
- **المرحلة ما بين 2001-2009:** عرفت هذه الفترة العديد من الاضطرابات على مستوى المهنة مما جعلها تعود إلى وصاية وزارة المالية، وقد تمّ إنشاء المجالس الجهوية.
- **المرحلة ما بين 2010-2017:** خلال هذه الفترة تمّ إصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، حيث حدّد شروط وكيفية ممارسة هذه المهن[2]، وقد صدرت بعده العديد من المراسيم المُنظّمة للمهنة.

بالرغم من صدور كثير من القوانين والمراسيم التي نظّمت مهنة المُراجعة في الجزائر، إلا أنها مازالت بعيدة عن التطورات التي تشهدها المهنة على المستوى الدولي.

ويجدر الإشارة إلى أن القوانين والمراسيم المذكورة قبل القانون 01/10 كلها قد ألغيت بصدور هذا القانون والمراسيم التطبيقية له.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 43، المؤرخة في 1980/03/01. ص: 1507.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 11 جوان 2010، المادة 4 من القانون 10-01 المنظم لمهن محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات.72

ثانيا: القوانين والمراسيم المنظّمة لمهنة المُراجعة في الجزائر:

يمكن حصر النصوص والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، حسب تسلسلها الزمني فيما يلي:

- الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29-12-1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي: الملاحظ أن هذا القانون يتعلق بالمحاسبين والخبراء المحاسبين، أما بخصوص محافظة الحسابات فكانت تابعة للمفتشية العامة للمالية IGF وهي مديرية تابعة لوزارة المالية.
- الأمر رقم 75-25 المؤرخ في 29-04-1975 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني PCN
- القانون رقم 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة: من أجل إرساء آليات رقابية فعالة لمؤسساتها الوطنية بفعل إعادة الهيكلة والحد من الاختلالات وسوء التسيير، بادرت السلطات سنة 1980 بإصدار هذا القانون، وقد نصّت المادة الخامسة منه على أنه "يراقب مجلس المحاسبة مختلف الحسابات التي تتضمن العمليات المالية والمحاسبية، ويتّم التحقق من دقتها وصحتها ونزاهتها".
- القانون 91-08 المؤرخ في 27-04-1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: اعتُبر هذا القانون بمثابة المنعرج الحاسم في تاريخ تنظيم مهنة المُراجعة في الجزائر، حيث تمّ جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سُمّيت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأصبحت بذلك مهنة التدقيق في الجزائر مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتوفر فيه شروط ممارستها دون الرجوع إلى الوزارة الوصية، وهي بذلك قد قفزت قفزة نوعية، حيث تحقق فيها أحد أهم شروط ممارسة المهنة ألا وهو شرط الاستقلالية والحياد، علما أن مهنة التدقيق كان يُعهد بها قبل صدور هذا القانون للمراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13-01-1992: تم بموجبه إنشاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- القرار المؤرخ في 07-11-1994: يتعلق بتحديد سلم أتعاب محافظي الحسابات، وقد تمّ تعديله سنة 2006.

- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 17-04-1996: يتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-09-1996: يتضمن كيفية إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة CNC باعتباره هيئة استشارية لدى وزارة المالية، ويهتم بشؤون البحث والتطوير في مهنة المحاسبة.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30-11-1996: يتضمن كيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري، وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.
- المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01-12-1997 المعدّل والمتمّم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20: تمت إضافة ممثل للدولة من وزارة المالية.
- قرار مؤرخ في 28-03-1998: يُحدّد كيفيات نشر مقاييس الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- قرار مؤرخ في 24-03-1999: يُحدّد الموافقة على الشهادات ويؤطّر الخبرة المهنية لممارسة المهنة.
- المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 20-12-2001 المعدل والمتمّم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20: يُحدّد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر.

ثالثا: مضمون القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر

يتكون القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 الصادر في الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 42 المؤرخة في 11 جويلية 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، من 12 فصلا تندرج تحته 84 مادة.

محتوى القانون:

- أحكام عامة (تتضمنها المواد من 1 إلى 6)؛
- أحكام مشتركة للمهن الثلاث (تتضمنها المواد من 7 إلى 13)؛
- المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (تتضمنه المواد من 14 إلى 17)؛
- ممارسة مهنة الخبير المحاسب (تتضمنها المواد من 18 إلى 21)؛
- ممارسة مهنة محافظ الحسابات (تتضمنها المواد من 22 إلى 40)؛
- ممارسة مهنة المحاسب المعتمد (تتضمنها المواد من 41 إلى 45)؛
- شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة (تتضمنها المواد من 46 إلى 58)؛
- مسؤوليات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (تتضمنها المواد من 59 إلى 63)؛
- حالات التنافي والموانع (تتضمنها المواد من 64 إلى 74)؛
- أحكام مختلفة (تتضمنها المواد 75 إلى 79)؛
- أحكام انتقالية (تتضمنها المواد من 80 إلى 81)؛
- أحكام نهائية (تتضمنها المواد من 82 إلى 84).

وقد أصدر المُشرّع الجزائري مجموعة من المراسيم التنفيذية من أجل تفسير وشرح محتوى هذا القانون وتدعيمه، تمثلت فيما يلي:

- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يُحدّد تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛

- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يُحدّد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يُحدّد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يُحدّد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يُحدّد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يُحدّد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يُحدّد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011: يُحدّد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011: يُحدّد كيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظ الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011: يُحدّد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسبي.

رابعاً: **نقاط الاختلاف بين القانون 91-08 والقانون 10-01:**

لقد جاء القانون رقم 10-01 نتيجة الإصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر، وبالتالي تفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع وإعادة الصلاحيات لوزارة المالية التي كانت فقدتها منذ صدور القانون رقم 91-08. والجدول الموالي رقم (2-2) يبين ويلخص أهم نقاط الاختلاف بين القانون 91-08 القديم المنظم للمهنة الخبير المحاسبي ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد، والقانون الجديد 10-01 المنظّم للمهن الثلاثة السابقة الذكر:

الجدول رقم 03-01: نقاط الاختلاف بين القانون 91-08 والقانون 10-01

معيار التفرقة	القانون 91-08	القانون 10-01
من حيث التعريف الخاص بالمدقّق القانوني	هو كل شخص يمارس عادة، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها وتحليلها لدى الشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نصّ عليها القانون، للقيام بهذه المهمة بصفة تعاقدية.	هو كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقّة على صحة حسابات الشركات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.
من حيث المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات	- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج السنة السابقة. - يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير. - يُعلم المسيّرين بكل نقص قد	- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، وهي مطابقة لنتائج السنة السابقة. - يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبيّنة في تقرير التسيير. - يُبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول

	يكتشفه، والذي يمكنه عرقلة استمرارية استغلال الشركة.	إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيّر. - يُقدّر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والهيئات التابعة لها. - يُعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه، والذي يمكنه عرقلة استمرارية استغلال الشركة.
من حيث شروط التسجيل	- توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانونياً. - التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمهنة أو شهادة معترف بمعادلتها. - التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
من حيث الهيئة التابعة لها	كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	الخبير المحاسب تابع للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظ الحسابات تابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما المحاسب المعتمد فتابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
من حيث السلطة المشرفة على المجلس الوطني للمحاسبة	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئاسة الجمهورية.	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، أي تابع لوزارة المالية.

من حيث الاهتمام بالجودة	لم ترد بخصوصه مواد	يتعيّن على محافظ الحسابات أو مسيّر الشركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه محافظاً للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما.
من حيث التربصات	تجرى تربصات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.	تجرى تربصات الخبراء المحاسبين على مستوى المصف الوطني للخبراء المحاسبين، وتجرى تربصات محافظي الحسابات على مستوى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وتجرى تربصات المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحدّدة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مضمون كل قانون

المطلب الثاني: المنظمات المهنية المشرفة وممارسي مهنة المُراجعة في الجزائر

أولاً: المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المُراجعة الخارجي في الجزائر

نصّ القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لــ 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة، وتنظيمات مهنية لكل مهنة (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين) كما يلي:

1- المجلس الوطني للمحاسبة (CNC Centre National de Comptabilité):

تم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية[1].

يضم المجلس ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، كما تنبثق عن هذا المجلس خمس (05) لجان متساوية الأعضاء وهي كالآتي[2]:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط والتحكيم؛
- لجنة مراقبة النوعية.

وتُحدّد تشكيلة هذه اللجان وصلاحياتها عن طريق التنظيم.

مهامه: تتمثل مهام المجلس الوطني للمحاسبة أساساً في الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية بصفة عامة، ومن أهم مهامه:

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الاعتماد المهام التالية[3]:

- اقتراح الإجراءات التي تهدف إلى تقييس الحسابات، وذلك بإنشاء لجان متخصصة تعمل على إعداد مشاريع الآراء والتوصيات؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 11 جوان 2010، المادة 4 من القانون 10-01 المنظم لمهن محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات.

[2] المادة 5 من نفس القانون.

[3] عزه الأزهر، مرجع سابق، ص: 22-23

- يقوم بدراسة مقترحات ومشاريع القوانين المتعلقة بالمحاسبة، ويُبدي رأيه حولها، مع تقديم التوصيات بشأنها؛
- العمل على جمع المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- المساهمة في تطوير التقنيات المحاسبية ومعايير المُراجعة؛
- تنظيم دورات تدريبية وندوات علمية للنهوض بمهنتي المحاسبة والمُراجعة.

كما يقوم المجلس الوطني للمحاسبة تحت عنوان تقييس المحاسبة بـــ:

- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، ونشر نتائجها؛
- التشجيع على القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية وتطوير أنظمة برامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنُظُم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.

2- المصف الوطني للخبراء المحاسبين: (l'ordre des experts comptables)

المصف الوطني للخبراء المحاسبين يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي، كما يتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة.

وقد حدّد المرسوم التنفيذي رقم 11 22 المؤرخ في 20 جانفي 2011 تشكيلة المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، حيث يتم انتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة.

ومن المهام التي يقوم بها المصف الوطني للخبراء المحاسبين[1]:

- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وإلزام الأعضاء به؛

[1] المادة 72 من المرسوم التنفيذي رقم 11/22، المؤرخ في 20 يناير 2011، الذي يُحدّد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، مرجع سبق ذكره، ص: 78

- الحرص على تكوين أعضائه، وذلك من خلال عقد الندوات والدورات العلمية في المحاسبة والمُراجعة؛
- السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب وحسن ممارستها؛
- الإشراف على الأملاك التابعة للمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها بما يخدم المصف؛
- إبداء الرأي وتقديم التوجيهات والتوصيات في القضايا المتعلقة بمهنة الخبير المحاسب وحسن سيرها؛
- جمع الاشتراكات وبحث سبل لتمويل المصف الوطني بغرض تقديم خدمات أفضل؛
- تمثيل الجزائر لدى المنظمات الدولية في كل ما يتعلق بالمحاسبة والمُراجعة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.

3- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (la chambre nationale des CAC):

هو تنظيم يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، ويتمتع هذا التنظيم كذلك بالشخصية المعنوية.

إنّ مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات متطابقة تماماً مع مهام المجلس الوطني للمصف الوطني الخبراء المحاسبين، إلا أنها خاصة بالنظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. ويعمل المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية[1].

تساهم هذه المجالس في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن، كما تُمثّل مصالح المهنة إزاء التغيّر والمنظمات الأجنبية المماثلة[2].

[1] المادة 16 من القانون رقم 10-01 المنظّم لمهن محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات.
[2] المادة 17 من نفس القانون.

4- **المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:**

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، يضم أشخاصاً طبيعيين أو معنويين مؤهلين لممارسة مهنة محاسب معتمد.

ثانياً: ممارسو مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

يقسّم المهنيون الذين يمارسون مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر إلى قسمين: **الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات**، لكل منهما مهام خاصة به تتمثل في:

1- **الخبير المحاسب:**

يُعّد خبيراً محاسباً كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة تنظيم، فحص، تقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات في الحالات التي نصّ عليها القانون، والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات[1].

ويؤهّل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات، كما يقوم أيضاً بمسك، مركزة، فتح، ضبط، مراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات التي لا يربطه بها عقد، ويعتبر الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للمؤسسات، ويؤهّل لتقديم استشارات في الميدان المالي، الاجتماعي والاقتصادي[2]. مهمته هي أساساً مهمة ظرفية أو مؤقتة، ويتوجب عليه إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسييرية التي لها علاقة بمهمته[3].

2- **محافظ الحسابات:**

محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقّة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[4].

يتّم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقة كتابية[5]،

---

[1] المادة 18 من القانون 10-01 المنظم لمهن محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات.

[2] المادة 19 من نفس القانون.

[3] المادة 20 من نفس القانون.

[4] المادة 22 من نفس القانون.

[5] المادة 26 من نفس القانون.

ولا يعفي وجود هياكل داخلية للمُراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات.

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مُضي ثلاث (03) سنوات في حالة عدم المصادقّة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) متتاليتين، عندئذ يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات[1].

عندما تُعيّن شركة أو هيئة شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ حسابات، فإن هذه الأخيرة تعيّن من بين أعضائها المسجّلين في الغرفة الوطنية محافظاً للحسابات يتصرف باسمها ويتعيّن على محافظ الحسابات أو مسيّر شركة أو تجمع محافظي حسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوم (15 يوما). يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر، ويُقدّم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة[2].

وتنص المواد من 31 إلى 40 من القانون على كيفية ممارسة محافظ الحسابات لمهامه بالطرق والكيفيات الآتية:

- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة؛
- يمكنه أن يطلب من القائمين على الإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- يمكنه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- يقدّم القائمون على الإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفاً محاسبياً، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛

[1] المادة 27 من نفس القانون.

[2] المواد 29-30 من القانون رقم 10-01 المنظم لمهن محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات.

- يعلم محافظ الحسابات كتابياً، في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، يُحدّد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية على الحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يُحدّدها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه. يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تُعقد للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- يتعيّن على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

بيّن القانون مهام ووظائف محافظي الحسابات لاسيّما في المواد 23، 24، 25 منه، وتتمثل هذه المهام في النقاط التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبيّنة في تقرير التسيير الذي يقدّمه المسيّرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه من خلال تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيّر؛
- يقدّر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيّرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يُعلم المسيّرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه، ومن شأنه أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

بالإضافة إلى ما سبق، فإنه عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ويترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:

- تقرير المصادقّة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقّة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

3- شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات:

طبقا لأحكام القانون 10-01 لاسيما المادتين 12 و46 منه، يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات أن يُشكّلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة، أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنهم، كل على حدى، شريطة أن يحمل كل الشركاء الجنسية الجزائرية.

بحيث تكون شركات الأسهم أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة مؤهلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات عندما يشكل أعضاء المصف أو أعضاء الغرفة المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين أو محافظي الحسابات ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، يمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال، ويُشترط في الثلث الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية، وحاملاً لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

عندما يختار الخبراء المحاسبون أو محافظو الحسابات شكل الشركة المدنية، فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء المصف الوطني أو الغرفة الوطنية، كما يمكن أن تضم القانونيين والاقتصاديين أو أي شخص حامل لشهادة التعليم العالي.

يساهم، نظرا لتأهيلهم، في تحقيق هدف الشركة المدنية، شركاء غير معتمدين وغير مسجلين في الجدول في حدود ربع (4/1) الشركاء شريطة أن يكونوا حاملين للجنسية الجزائرية.

بالإضافة إلى ما سبق، وللحصول على الاعتماد، يجب على الشركات والتجمعات السابقة الذكر والمشكّلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أن تتوفر فيها الشروط الآتية:

- أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد؛
- أن يسيّرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط؛
- أن يرتبط انخراط أي شريك أو عضو جديد فيها، بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية، بغض النظر عن أي حكم مخالف؛
- ألا تكون بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة؛
- ألا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية، غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظة الحسابات، يمكن للمجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

المطلب الثالث: المعايير الجزائرية ودورها في تضييق فجوة التوقعات

الفرع الأول: عرض المعايير الجزائرية للتدقيق:

إن الجزائر كغير من الدول التي تأثرت ببيئة المراجعة الدولية حيث أن بعض الدول قد قامت بالتبني الكامل للمعايير الدولية فيما قام البعض الآخر بإصدار معايير محلية مستوحاة من المعايير الدولية وهو ما قامت به الجزائر حيث يعتمد تنظيم مهنة المُراجعة في الجزائر على مجموعة من القوانين والمراسيم والمعايير الصادرة عن وزارة المالية وتحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة، وقد تم إصدار عدة معايير جزائرية للتدقيق بلغ عددها ستة عشر (16) معيارا من خلال أربع (04) مقررات، كل مقرر يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير

أولا: الإصدارات الأولى للمعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ بـــتاريخ 04 فيفري 2016:

كانت أولى إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة مجموعة من المعايير وهذا حسب المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 والصادر عن وزارة المالية حيث وضع وفقا لمادته الأولى أربعة (04) معايير كانت كالتالي[1]:

1- المعيار الجزائري للتدقيق 210 " اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق":

لقد اهتم هذا المعيار بواجبات المدقق (محافظ الحسابات، المدقق المتعاقد) للاتفاق مع الإدارة حول أحكام التدقيق، كما عالج كل مهام تدقيق الكشوفات المالية التاريخية سواء الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة.

ويهدف هذا المعيار إلى قبول ومتابعة المدقق لمهمة التدقيق في إطار الروط المتفق عليها مسبقا وأهمها قبول المرجع المحاسبي، وضع الإدارة لنظام رقابة داخلي فعال، كذلك عدم وضع حدود أو قيود على الفحوص الضرورية لمهمة التدقيق.

ولقد نص هذا المعيار على ضرورة تضمين أحكام التدقيق في رسالة مهمة التدقيق، وأهم محتويات رسالة التدقيق هي:

- هدف ونطاق التدقيق، مرجع التشريع المطبق والقوانين سارية المفعول ومعايير التدقيق؛
- مسؤوليات المدقق؛
- مسؤوليات الإدارة؛

[1] وزارة المالية، المقرر رقم 002 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210-505-560-580)** المؤرخ في 04 فيفري 2016 متاح على الموقع http://www.cnc.dz/fichier-regle/202.pdf تاريخ الاطلاع: 2020/12/25.

-مخطط تنفيذ عملية التدقيق؛

-رسالة التأكيد؛

-الأتعاب.

2- المعيار الجزائري للتدقيق 505 " التأكيدات الخارجية":

لقد تطرق هذا المعيار لإجراءات الحصول على التأكيدات الخارجية التي يستخدمها المدقق بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

ونص هذا المعيار على مفهوم التأكيدات الخارجية بأنها: "دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، إلكتروني أو شكل آخر".

وتنقسم التأكيدات الخارجية حسب المعيار إلى قسمين:

-**تأكيد إيجابي:** طلب تأكيد مستعجل يكون من خلاله الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق سواء لتأكيد أو نفي معلومات واردة في الطلب أو تقديم معلومات جديدة مطلوبة.

-**تأكيد سلبي(ضمني):** وهو أن يرد الغير على المدقق في حالة نفي المعلومات الواردة في الطلب فقط.

كما نص المعيار أن على المدقق أن يراعي عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجية الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد وذلك بـــ:

-تحديد المعلومات موضوع التأكيد؛

-اختيار "الغير" المؤهل للرد؛

- تصور تصميم طلبات التأكيد؛

-مباشرة إجراءات وإرسال الطلبات.

كذلك من واجبات المدقق وفق هذا المعيار لجوئه إلى إجراءات تدقيق بديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية في حالة:

-رفض الإدارة السماح له بإرسال طلبات التأكيد؛

-إذا تبين له عوامل تثير الشكوك حول مصداقية الرد؛

-عدم التأكد من مصدر الردود خاصة إذا كان الرد عبر الفاكس أو البريد الإلكتروني؛

-عدم تلقي الرد.

كما يجب على المدقق ألا يستعمل التأكيدات الضمنية بدل التأكيدات المستعجلة إلا في حالة حصوله على أدلة مثبتة ذات صلة بالتأكيد المعني وقدّر أن خطر وجود انحرافات معتبرة ضعيف وإذا كانت نسبة الفارق المتوقعة متدنية، أو إذا جهل المدقق الظروف التي أدت بالمرسل إليهم إلى إهمال طلبات التأكيد الضمني، كما يجب على المدقق أن يقوم بتقييم نتائج التأكيدات وبأنها تقدم أدلّة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

3- المعيار الجزائري للتدقيق 560 "الأحداث اللاحقة":

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق تجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوفات المالية، حيث بيّن أن الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة:

- بين تاريخ إعداد الكشوفات المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وبين تاريخ تقرير المدقق
- بعد تاريخ تقرير المدقق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوفات المالية من طرف الهيئة المداولة.

من أهم أهداف المدقق في إطار هذا المعيار:

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الإقفال وتاريخ تقرير المدقق الموجبة لإحداث تعديلات على الكشوفات المالية قد تمت معالجتها وفق المنهج المحاسبي المطبق؛
- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصداره للتقرير؛

ولقد حدد المعيار الواجبات المطلوبة من المدقق إزاء الأحداث اللاحقة كما يلي:

- وضع إجراءات تكْفل جمع العناصر المثبتة الكافية والملائمة لتحديد أهمية الأحداث اللاحقة عن طريق إعادة النظر أو مسح الوثائق المحاسبية في هذه الأحداث اللاحقة، كما يجب أن يأخذ بحسبانه تقييمه الشخصي للمخاطر لتحديد طبيعة ونطاق التدقيق لهذه الأحداث اللاحقة؛
- إذا أعلم المدقق بحقائق بعد تاريخ تقرير التدقيق وإلى غاية تاريخ اعتماد الكشوفات المالية فإنه لا يلزم بإجراء تدقيق جديد إلا في حالات محددة.

4- المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية":

تطرق هذا المعيار إلى إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة والمسيرين الاجتماعيين في إطار مراجعة الكشوفات المالية.

ويمكن تعريف التصريحات الكتابية حسب هذا المعيار بأنها:" كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوفات المالية وتعد عنصرا مقنعا".

ويهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة للتأكد من قيامها بمسؤولياتها، وكذلك تعزيز العناصر المقنعة الأخرى، كما يهدف إلى تقديم رد ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة.

وتطلب التصريحات الكتابية من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة والذين هم على دراية بالمسائل المعنية بإعداد الكشوفات المالية.

من الواجبات المطلوبة من المدقق وفق هذا المعيار:

- مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية تبيّن فيها: جميع مسؤولياتها عن إعداد الكشوف المالية، وأن المعلومات التي قدمتها ذات دلالة ومصداقية ومقيدة وموضحة على الكشوفات المالية؛
- طلب تصريحات كتابية أخرى لدعم عناصر مقنعة أخرى متعلقة بالكشوف المالية.

ولقد بين هذا المعيار أن تاريخ التصريحات يجب أن يكون أقرب ما يمكن من تاريخ تقرير المدقق وليس بعده، أما من ناحية المدة فيجب أن تشير هذه التصريحات إلى كل الفترات التي يغطيها التقرير.

كما بين هذا المعيار أن على المدقق إذا شك في مصداقية التصريحات الكتابية يجب أن يحدد مدى تأثير شكوكه تأثير شكوكه في هذه التصريحات وأن يضع لها إجراءات التدقيق اللازمة.

وفي حالة عدم تقديم الإدارة تصريحات كتابية مطلوبة على المدقق أن يقوم بتحديد الأثر المحتمل حول رأيه.

ثانيا: الإصدارات الثانية للمعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ بـــتاريخ 11 أكتوبر 2016:

بعد الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية تم في 11 أكتوبر من نفس السنة إصدار قرار رقم 150 المتضمن ثاني إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، وقد وضع هذا المقرر حيز التنفيذ أربعة معايير جديدة وهي كالتالي[1]:

[1] وزارة المالية، المقرر رقم 150 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300-500-510-700)** المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 متاح على الموقع http://www.cnc.dz/fichier-regle/1211.pdf تاريخ الاطلاع: 2020/12/25.

1- المعيار الجزائري للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشوفات المالية":

تناول المعيار 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوفات المالية وهو يخص التدقيقات المتكررة.

والتخطيط لعملية التدقيق حسب هذا المعيار هو: "إعداد استراتيجية عامة وشاملة مستمرة ومكررة، تبدأ غالبا بعد فترة وجيزة من نهاية التدقيق السابق ويتواصل إلى نهاية مهمة التدقيق"، حيث يساعد التخطيط لتقيق الكشوفات المالية في:

-التعرف على المشاكل المتوقعة وحلها في الوقت المناسب؛

-إنجاز مهمة التدقيق بكفاءة وفعالية؛

- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة للتدقيق.

ويهدف المدقق في إطار هذا المعيار على إنجاز مهمة التدقيق بفعالية، لذلك **وجب** على المدقق:

-وضع استراتيجية تتضمن نطاق، رزنامة وتوجيه الأعمال وكذلك عتبة الدلالة المعمول بها والمبادئ التوجيهية لتحضير برنامج العمل؛

-وضع برنامج عمل يحدد بشكل مفصل طبيعة ونطاق الواجبات الضرورية قصد تقليص مخاطر التدقيق إلى أقصى ما يمكن.

-تحيين وتغيير الاستراتيجية وبرنامج العمل كلما احتاج إلى ذلك.

لقد نص هذا المعيار على الواجبات المطلوبة من المدقق ومن هذه الواجبات:

- واجبات أولية لتخطيط مهمة: التدقيق حيث يجب على المدقق القيام بإجراءات متعلقة بالحفاظ على العلاقة مع الزبون، وكذلك تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية والمطلوبة في المعيار الجزائري للتدقيق 220.
- واجبات المدقق عند إعداد الاستراتيجية العامة للتدقيق: التعريف بخصوصيات المهمة، تحديد أهدافها وترتيب العوامل المهمة لإنجازها من طرف الفريق الكلف بالمهمة، كذلك يجب على المدقق التأكد من رزنامة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة.
- عند إعداده برنامج العمل يجب أن يراعي طبيعة ورزنامة ونطاق إجراءات التدقيق التكميلية وفق معيار الجزائري للتدقيق 330.
- أما خلال التدقيق فعلى المدقق تحيين وتغيير الاستراتيجية العامة وبرنامج العمل كلما استدعت الضرورة.

2- المعيار الجزائري للتدقيق 500 "العناصر المقنعة":

يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة والمجمعة أثناء التدقيق، وقد جاء مفهوم العناصر المقنعة حسب هذا المعيار كما يلي: "هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه." وتتضمن العناصر المقنعة: المعلومات المتضمنة في المحاسبة كالقيود المحاسبية، المعلومات الأخرى والمجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات والتأكيدات الخارجية وغيرها، ومن أهم ما يجب أن تتوفر عليه العناصر المقنعة:

- **الكفاية:** وتقدر بحسب "الكم" العناصر المجمعة والمرتبطة أساسا بمخاطر الاختلالات المعتبرة.
- **الملائمة:** وتقدر بحسب نوعية العناصر المجمعة أي بحسب دلالة ومصداقية هذه العناصر (مصدرها، طبيعتها، الظروف الخاصة بجمعها).
- **الدلالة:** وتقوّم الدلالة بحسب الهدف المرجو من إجراء التدقيق المتعلق به.
- **المصداقية:** وتتعلق المصداقية بمصادر المعلومات المستعملة وطبيعتها والظروف الخاصة بجمعها.

ومن أهم ما يجب على المدقق وفق هذا المعيار:

- أن يتحلى باليقظة وأن يكون على وعي كبير بالنظر للمؤشرات التي يمكن التشكيك في أصليتها؛
- أن يقيّم العناصر المقنعة من ناحية وملاءمتها وكفايتها وفق حكمه المهني الخاص؛
- اختيار العناصر لغرض الاختبار لضمان مصداقيتها ودلالتها؛
- جمع عناصر مقنعة حول دقة وشمولية المعلومات المأخوذة من المؤسسة وتقييم هذه المعلومات إن كانت دقيقة ومصلة بالقدر الكافي؛

وإذا كانت هذه المعلومات ناتجة عن أعمال خبير خارجي فيجب على المدقق:

- تقييم كفاءة الخبير، والاطلاع على أعماله وتقدير مدى ملاءمتها لاستعمالها كعناصر مقنعة؛
- استعمال التأكيدات المتعلقة بتدقيق العمليات وأرصدة حسابات خاصة بعرض الكشوفات المالية، وفحص الوثائق الداخلية والخارجية؛
- الفحص المادي للأصول المادية.

3- المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية–":

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

ويقصد بالأرصدة الافتتاحية العناصر الموجودة والمبالغ الواردة في الكشوف المالية في بداية الفترة والتي على أساسها تقدم المعلومات كالطرق المحاسبية.

واجبات المدقق في التعامل مع الأرصدة الافتتاحية وفق هذا المعيار هي:

-جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة والتي تضمن أنه قد تم نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح، وأن الطرق المحاسبية المطبقة قد تم تطبيقها بشكل دائم وبصفة ملائمة؛

-فحص الكشوفات المالية الأحدث وكذلك تقرير المدقق الأسبق؛

-جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة والتي تدل على أن الأرصدة الافتتاحية تشمل اختلالات مؤثرة بشكل معتبر على الكشوف المالية؛

-تقييم إجراءات التدقيق السابقة وأثرها على الأرصدة الافتتاحية؛

-وضع إجراءات تدقيق تكميلية تكون ملائمة في حالة ثبت لديه أن الأرصدة الافتتاحية تحوي اختلالات مؤثرة وإعلام الإدارة بذلك؛

يجب على المدقق أن يقوم بأي بتقديم الرأي بتحفظ أو الرأي بالرفض إذا توصل:

- الأرصدة الافتتاحية تحمل اختلالا مؤثرا على الكشوف المالية؛
- أن أثر التغيرات الطارئة على الطرق المحاسبية لم تسجل بشكل ملائم؛
- أن موضوع المعلومة في الكشوف المالية غير ملائم للمرجع المحاسبي المطبق، أو أنه غير قادر على جمع العناصر المقنعة حول الأرصدة الافتتاحية.

4- المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية":

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية كما اهتم بشكل ومضمون تقريره ويهدف المدقق وفق هذا المعيار إلى تكوين رأي أساسه الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة التي جمعها حول الكشوف المالية، والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقريره الكتابي.

ومن الواجبات المطلوبة من المدقق وفق هذا المعيار:

1- **تأسيس الرأي:** يأسس المدقق رأيه حول الكشوف المالية من ناحية أنها أعدت وفق المرجع المحاسبي المطبق، وأن هذه الكشوفات في مجملها لا تحتوي على اختلالات معتبرة ولديه الضمانات المعقولة على ذلك.

2- **شكل الرأي:** يجب على المدقق أيضا أن يعبر عن رأيه في الكشوف المالية المعدة وفقا للمرجع المحاسبي المطبق برأي غير معدل، أما إذا استنتج على أساس العناصر المقنعة وجود اختلالات معتبرة أو لم يستطع جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة لاستنتاج أن الكشوف المالية لا تتضمن اختلالات معتبرة، فيجب عليه أن يعبر عن رأي معدل.

3- **تقرير المدقق:** يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي مشتملا على: عنوان، مرسل إليه، فقرة تمهيدية، شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين، شرح لمسؤولية المدقق، شرح التدقيق، تاريخ تقرير التدقيق، عنوان المدقق الذي يمارس فيه نشاطه.

في حالة عرض معلومات إضافية غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق فعلى المدقق أن يقدر إمكانية تمييزها بشكل واضح عن الكشوف المالية وفي حالة العكس فعليه أن يطالب الإدارة بتغيير كيفية عرض المعلومات.

ثالثا: الإصدارات الثالثة للمعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ بـــتاريخ 15 مارس 2017:

بتاريخ 15 مارس 2017 صدر القرار رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ووفقا لمادته الأولى من هذا المقرر فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جديدة للتدقيق[1].

1- المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية":

يهتم هذا المعيار باستخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها وإلزامية أداء المدقق لهذه الإجراءات خلال استعراضه تناسق مجمل الحسابات في نهاية التدقيق.

وقد عرف هذا المعيار الإجراءات التحليلية بأنها تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى أو غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات.

تتمثل الواجبات المطلوبة من المدقق وفق هذا المعيار في:

- **الإجراءات التحليلية المادية:** يجب على المدقق تقدير دلالة الإجراء التحليلي للتأكيدات المحددة ومن فعاليته في كشف الاختلالات، يجب كذلك على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار أن النتائج

[1] وزارة المالية، المقرر رقم 23 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620)** المؤرخ في 15 مارس 2017 متاح على الموقع http://www.cnc.dz/fichier-regle/1230.pdf تاريخ الاطلاع: 2020/12/25.

المرجوة من الإجراءات التحليلية ترتبط بمستوى دقتها وموثوقيتها وتوفرها، كما يقع على عاتق المدقق تحديد المبلغ الذي يعدّه مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة.

- **الإجراءات التحليلية كأداة بتأسيس الخلاصة:** يجب على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات تحليليه بتاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق ويهدف إلى تأسيس خلاصه عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته بالكيان.
- **تحليل نتائج الإجراءات التحليلية:** إذا أدت الإجراءات التحليلية إلى نتائج تنبؤ بمخاطر لم يتم اكتشافها بعد فعلى المدقق استكمال إجراءات التدقيق.

2- المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال (النشاط)":

يتعلق هذا المعيار بالتزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلق بتطبيق الإدارة بفرديه الاستمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

- **فرضية استمرارية الاستغلال:** يفترض بكيان ما انه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع ويتم إعداد الكشوف المالية على أساس هذه الفرضية.

- تقع مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله على الإدارة وقد جاء هذا بشكل ضمني في المرجع المحاسبي المطبق.
- ويقع على عاتق المدقق في حدود قدرته جمع عناصر مقنعة كافية ملائمة لتقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة وكذلك استنتاج وجود "عدم يقين" حول قدره الكيان على مواصلة استغلاله.

ويجب على المدقق وفق هذا المعيار:

- **إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات أخرى مرتبطة:** فعند أداء المدقق هذه الإجراءات يجيب أن يحدد وجود ظروف أو أحداث تولد شكا معتبرا حول قدره الكيان على مواصلة استغلاله، كما على المدقق الانتباه إلى العناصر المقنعة التي تبعث الشك حول قدره الكيان على الاستمرار طوال مرحلة التدقيق.
- **تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة:** على المدقق أن يقدر التقييم المنجزة من قبل الإدارة حول قدره الكيان على مواصلة الاستغلال وعليه أن يأخذ بالحسبان نفس الفترة المحددة من قبل الإدارة والتي ينبغي ألاّ تقل عن اثني عشر شهرا.

- **إجراء تدقيقات إضافية:** وذلك عند الكشف عن أحداث أو ظروف تثير شكا معتبرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله وأن يجمع عناصر مقنعة وملائمة لتخفيف حالة عدم اليقين.
- **إذا خلص المدقق إلى أن فرضية استمرارية الاستغلال:**

- ملائمة رغم وجود عدم يقين معتبر يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الكشوف المالية تصف بشكل ملائم أهم الأحداث التي يمكن أن تثير شكا حول عدم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله وتشير بوضوح إلى حالة عدم اليقين ويعبر عنها في تقريره؛
- غير ملائمة فيجب على المدقق في هذه الحالة أن يعبّر عن رأيه بالرفض أو أن تعد الإدارة الكشوف المالية بطريقه أخرى (على أساس قيمة التصفية كمثال)؛
- في حالة رفض الإدارة القيام بالتقييم أو إتمامه على المدقق أن ينظر في أثار هذه الوضعية على تقريره؛
- كما يجب على المدقق أن يتواصل مع كل الأشخاص القائمين على الحكم خاصة إذا لم يكن كلهم معنيون بالإدارة وإبلاغهم بالأحداث والظروف المكتشفة والمثيرة للشك حول قدره الكيان على مواصلة استغلاله.

3- المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين":

جاء هذا المعيار ليعالج شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي حيث يهدف المدقق في إطاره إلى تحديد إمكانية ومدى استخدام الأعمال الخاصة بالمدققين الداخليين ومدى ملائمة هذه الأعمال لاحتياجات التدقيق.

ويجب على المدقق وفق هذا المعيار:

- تحديد إمكانية وامتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين من ناحية الملائمة لاحتياجات التدقيق والأثر المتوقع على التدقيق الخارجي، حيث تشمل أنشطة وظيفة التدقيق الداخلي عدة مهام منها:

- فحص المعلومة المالية العملياتية؛
- إعادة النظر في الأنشطة العملياتية؛
- فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية؛
- إدارة المخاطر؛
- تقييم سير الحوكمة.

- ولتحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياج التدقيق الخارجي يجب تقييم:

- موضوعية وظيفة التدقيق؛
- مدى التواصل الفعلي بين المدققين الداخليين والخارجيين؛
- مدى كفاءة المدققين الداخليين.

- ومن اجل تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار طبيعة وامتداد الأعمال المنجزة وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة، درجة الذاتية في العناصر المقنعة التي جمعها المدققون الداخليون.
- إذا استخدم المدقق الخارجي الأعمال المنجزة من طرف المدققين الداخليين يجب عليه إدراج نتائج تقييم مدى ملائمة هذه الأعمال في وثائق التدقيق والإجراءات المنجزة حولها.

4- المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف مدقق":

جاء هذا المعيار ليعالج واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

يهدف المدقق وفق هذا المعيار إلى تحديد الحالات التي يمكن فيها للمدقق الاستعانة بخبير، وتحديد ما إذا كانت أعمال هذا الخبير ملائمة لاحتياجات التدقيق.

ولتحقيق هذا الهدف تم وضع مجموعة من الواجبات المطلوبة وهي:

- تقدير ضرورة الاستعانة بخبير خاصة إذا كان الخبير في ميدان غير المحاسبة كالحصول على معرفة أفضل للكيان أو تقدير بعض الأصول؛
- تحديد طبيعة ورزنامة وامتداد إجراءات التدقيق حيث على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار طبيعة الموضوع محل أعمال الخبير ومخاطرها، وكذلك أهمية هذه الأعمال في إطار التدقيق؛
- تحديد كفاءه ومهارات وموضوعيه الخبير المعين من طرف المدقق؛
- على المدقق اكتساب المعرفة في مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين ليحدد طبيعة وأهداف عمل الخبير ومدى ملاءمة هذه الأعمال؛
- يجب على المدقق الاتفاق كتابيا إن لزم الأمر مع الخبير المعين على طبيعتي وامتداد وأهداف أعمال الخبير وتحديد أدوار ومسؤوليات كل من المدقق والخبير؛
- كما على المدقق تقييم ملائمة أعمال الخبير من ناحية دلالة وعقلانية ملاحظاته واستنتاجاته أو إذا استدعت أعمال الخبير فرضيات فعلى المدقق التأكد من أنها مقبولة عموما.

رابعا: الإصدارات الرابعة للمعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخة بـــتاريخ 24 سبتمبر 2018:

صدر هذا القرار بتاريخ 24 سبتمبر 2018 تحت رقم 77 ويتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ولقد تم وضع حيز التنفيذ وفق هذا القرار أربعة 04 معايير جاءت كالتالي[1]:

1- المعيار الجزائري للتدقيق 230 "وثائق التدقيق":

يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثـــائق تـــدقيق الكشـــوف المالية: يعني مصطلح التوثيق ملفات العمل التي يعدها المدقق أو التي تحصل عليها في إطار أدائه لتدقيق وتتشكل من العناصر المقنعة والنتائج المتوصل إليها حيث قـــد تكـــون علـــى شـــكل ورق أو شريط أو تقرير إلكتروني أو غيرها.

يهدف المدقق وفق هذا المعيار إلى تحضير وثـــائق تشـــكل ملفـــات كافيـــة وملائمـــة لـــدعم تقريره، وتؤكد بأنه قام بعملية التخطيط للتدقيق كما تسمح بالمحافظة على أثر يؤخذ بالحسبان فـــي مهام التدقيق المستقبلية.

ولتحقيق هذه الأهداف يجب على المدقق:

- إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب وذلك بشكل تدريجي مع أدائه لمهمة التدقيق؛
- على المدقق أن يعد وثائق إجراءات التدقيق المنجزة والعناصر المقنعة المتحصل عليها ويبين من خلالها شكل محتوى وامتداد التدقيق وطبيعته وأن يبيّن أن عملية التدقيق قد تمت وفقا للمعايير الجزائرية؛
- في حاله عدم احترام الواجبات المطلوبة يقدر المدقق ضرورة التخلي عن واجب خاص وفقا لمعيار ما، فلابد أن يدون في ملفاته الكيفية التي تمت بها إجراءات التدقيق البديلة؛
- وفي حاله وضع المدقق إجراءات جديدة أو إضافية للتدقيق في الحالات الاستثنائية عليـــه أن يدّون هذه الظروف الاستثنائية وإجراءات التدقيق المتبعة والأشخاص الذين راجعوا وأعـــدوا الوثائق في ملف؛
- من واجبات المدقق أيضا وفق هذا المعيار تشكيل ملف التدقيق وذلك في وقت معقـــول وألا يحذف أو يسحب أيّ عنصر من الوثائق قبل نهاية آجال الحفظ المحدد.

[1] وزارة المالية، المقرر رقم 77 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230-501-530-540)** المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 متاح على الموقع http://www.cnc.dz/fichier-regle/1211.pdf تاريخ الاطلاع: 2020/12/25.

2- المعيار الجزائري للتدقيق 501 "العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة-":

جاء هذا المعيار ليعالج مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية وملائمة وفقا للمعايير الجزائرية وخاصة منها (330 ردود المدقق في تقييم المخاطر) و(500 العناصر المقنعة).

يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة تبيّن حالة المخزونات وتحصي القضايا والنزاعات وتقديم المعلومات وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

ويجب على المدقق وفق هذا المعيار:

- ما يخص المخزونات فعليه التأكد من تواجدها المادي وتفحصها واختبار عددها وتدقيق الحسابات الخاصة بها كما عليه أن يضع إجراءات تدقيق بديلة في حالة عدم حضوره للجرد المادي.
- فيما يخص القضايا والمنازعات فعلى المدقق وضع إجراءات التدقيق حيز التنفيذ وتحديدها حتى تمكنّه من تحديد القضايا والمنازعات التي تلزم الكيان والتي قد تولّد اختلالات معتبرة ومن هذه الإجراءات طلب معلومات من الإدارة ومراجعة المحاضر والمراسلات والمصاريف القضائية، كما يجب عليه أن يتواصل مباشرة مع المستشار القانوني الخارجي للكيان في حالة استنتج أن هناك اختلالات معتبرة قد تسببها القضايا والمنازعات، كما يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة تصريحات كتابية تؤكد بأنه قد تم إبلاغه بجميع القضايا الحالية والمحتملة.

3- المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق":

يعالج هذا المعيار السّبر في التدقيق الإحصائي والغير الإحصائي والذي يطبّق لاختبار عيّنة ما وتتّم قراءة هذا المعيار على ضوء المعيار 200 "الأهداف العامة للمدقق".

يهدف المدقق وفق هذا المعيار من خلال استعمال عملية السّبر إلى الحصول على قاعدة معقولة يتّم الوصول من خلالها إلى استنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختيرت منه العينة.

وقد عرّف هذا المعيار السّبر بأنه وسيلة توفّر للمدقق قاعدة معقولة على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه، ويعد السّبر إحصائيا إذا توفّر على خاصيتين هما:

-الاختبار العشوائي للعناصر المكوّنة للعينة؛

-استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السّبر.

ومن واجبات المدقق حسب هذا المعيار:

- تحديد طريقة أخذ العينة وحجمها المناسب للتقليل من المخاطر، وأن يكون موضوعيا في اختيار عناصرها؛
-وضع إجراءات التدقيق تتماشى والهدف المراد تحقيقه؛
-التّحري حول الانحرافات والاختلالات من حيث طبيعتها أسبابها وتقييم أثارها؛
-على المدقق في السّبر على كافة المجتمع الإحصائي،
-تقييم نتائج السّبر وتحديد ما إذا كانت الاختلالات المستنتجة مقبولة أم لا وإذا كانت نتائج السّبر قد قدمت قاعدة معقولة لتأسيس نتائج على كافة المجتمع المفحوص.

4- المعيار الجزائري للتدقيق 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها":

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، كما تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتمله أدخلتها الإدارة.

يتمثل هدف المدقق وفق هذا المعيار في جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من:

- معقولية التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية، سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة؛
- دلالة المعلومات المتعلقة بها المقدمة في الملحق.

وقد تناول هذا المعيار:

- طبيعة التقديرات المحاسبية؛
- إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة؛
- تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة والردود على هذه المخاطر والتصريحات الكتابية والتوثيق.

الفرع الثاني: انعكاسات المعايير الجزائرية للتدقيق على فجوة التوقعات

هناك مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية التي تساهم مباشرة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة بطريقة مباشرة نذكر منها:

1- أهم فقرات المعيار 210 " اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" المؤثرة في فجوة التوقعات:

حيث تأثر بعض فقراته على فجوة التوقعات من خلال تضمين أحكام التدقيق في رسالة مهمة التدقيق، وأهم محتويات رسالة التدقيق هي:

- هدف ونطاق التدقيق، مرجع التشريع المطبق والقوانين سارية المفعول ومعايير التدقيق؛
- مسؤوليات المدقق؛
- مسؤوليات الإدارة؛

إن هذا المعيار يساهم في تحديد هدف ونطاق التدقيق وكل من مسؤوليات المدقق والإدارة وهذا ما يساهم في تضييق فجوة التوقعات من خلال تعريف مسؤوليات المدقق لمستعملي تقريره.

1- أهم الفقرات المعيار الجزائري للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشوفات المالية" المؤثرة في فجوة التوقعات:

- واجبات أولية لتخطيط مهمة: التدقيق حيث يجب على المدقق القيام بإجراءات متعلقة بالحفاظ على العلاقة مع الزبون، وكذلك تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية والمطلوبة في المعيار الجزائري للتدقيق 220.
- واجبات المدقق عند إعداد الاستراتيجية العامة للتدقيق: التعريف بخصوصيات المهمة، تحديد أهدافها وترتيب العوامل المهمة لإنجازها من طرف الفريق الكلف بالمهمة، كذلك يجب على المدقق التأكد من رزنامة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة.
- عند إعداده برنامج العمل يجب أن يراعي طبيعة ورزنامة ونطاق إجراءات التدقيق التكميلية وفق معيار الجزائري للتدقيق 330.

يساهم هذا المعيار في تضييق فجوة التوقعات من ناحية توضيح خصوصيات مهمة التدقيق وتحديد أهدافها وتبيان الاستراتيجية العامة للتدقيق والتي توضح حدود عمله بالنسبة للجمهور المالي.

2- أهم فقرات المعيار الجزائري للتدقيق 500 "العناصر المقنعة" المؤثرة في فجوة التوقعات:

حيث يجب على المدقق وفق هذا المعيار:

-أن يقيّم العناصر المقنعة من ناحية وملاءمتها وكفايتها وفق حكمه المهني الخاص؛

-اختيار العناصر لغرض الاختبار لضمان مصداقيتها ودلالتها؛

-جمع عناصر مقنعة حول دقة وشمولية المعلومات المأخوذة من المؤسسة وتقييم هذه المعلومات إن كانت دقيقة ومصلة بالقدر الكافي؛

وهو ما يساهم في زيادة ثقة مستعملي القوائم المالية في عدالتها ومصداقيتها وكذلك مدى اعتماد المدقق على عناصر مقنعة كافية وملائمة لإعداد تقرير ما يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

3- أهم فقرات المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال (النشاط)" المؤثرة في فجوة التوقعات:

يوضح هذا المعيار مسؤولية المدقق عن تقييم مدى صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة وكذلك استنتاج وجود "عدم يقين" حول قدره الكيان على مواصلة استغلاله وذلك في حدود قدرته **وهو ما يساهم في تضييق فجوة التوقعات من حيث تحديد مسؤولية المدقق أمام المجتمع المالي في ضمان استمرارية الاستغلال في حدود قدرته.**

4- أهم فقرات المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية" المؤثرة في فجوة التوقعات:

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية كما اهتم بشكل ومضمون تقريره والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقريره الكتابي **وهو ما يساهم في تيسير قراءة تقرير المدقق من قبل المجتمع المالي مما يساهم مباشرة في تضييق فجوة التوقعات.**

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال هذا الفصل نستنتج أن الإطار النظري للمُراجعة مجال علمي متخصص، وليس مجرد مبادئ ومفاهيم، إذ تعتبر المُراجعة معرفة مكتسبة بناءً على ملاحظة دقيقة وتفكير سليم منظّم بطريقة منهجية، وهي تتميز بخاصية الشمول في مبادئها، حيث أنّ معايير المُراجعة تمثل قواعد عامة يجب على المُراجع أن يتبعها ولا يجوز له مخالفتها.

أما الجزائر فقد قامت بإصدار معايير واضحة ومحددة يستند إليها المُراجع، صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، ولأجل الاستفادة من المزايا الناتجة عن المعايير الدولية للمُراجعة يجب اعتماد المعايير الدولية والمعايير الوطنية في نفس الوقت، كما ينبغي تحقيق متطلبات الامتثال للمعايير الدولية للمُراجعة، كتحقيق شروط الانتساب للاتحاد الدولي للمحاسبين عبر الالتزام ببياناته.

لذلك سنقف في الفصل الرابع على إسقاط كل هذا الجانب النظري على الواقع، لنعرف مدى تأثير تنظيم مهنة المُراجعة في الجزائر على تضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر مُعدّي القوائم المالية وكذا محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة، وحتّى مستخدمي القوائم المالية.

الفصـــــــل الرابـــــع:

"الدراسة الميدانية لمدى تأثير حوكمة الشركات و تنظيم مهنة المراجعة على فجوة التوقعات"

- المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية
- المبحث الثاني: أداة الدراسة (الاستبيان)
- المبحث الثالث: التحليل الإحصائي للبيانات واختبار الفرضيات

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لمدى تأثير حوكمة الشركات و تنظيم مهنة المراجعة على فجوة التوقعات

تمهيد:

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى إلقاء الضوء على الواقع العملي لأثر مبادئ حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المُراجعة على فجوة التوقعات في الجزائر، من خلال قياس هذا الأثر عبر التعرف على آراء المختصين في هذا المجال، وذلك عن طريق استمارة الاستبيان الموجهّة إلى مجتمع الدراسة المُكوّن من فئة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمدقّقين الداخليين، وكذا مستعملي القوائم المالية، وحتى بعض الأكاديميين المختصين، لمعرفة مدى مساهمة مبادئ حوكمة الشركات والالتزام بمعايير المُراجعة في تضييق فجوة التوقعات في بيئة الأعمال الجزائرية.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث المنهجية المتبعة في إنجاز الدراسة الميدانية وتوضيح خصائص مجتمع وعيّنة الدراسة، كما يتضمن وصفاً للإجراءات المتبعة.

المطلب الأول: منهج وحدود الدراسة

1- **منهج الدراسة:** إن أفضل منهج يتناسب مع طبيعة هذه الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي الذي يُعرف بأنه منهج يتناول الأحداث والممارسات الموجودة والمتاحة للقياس، دون تدخل مُجريها، حيث يستطيع الباحث أن يتفاعل معها بالوصف والتحليل.

2- **حدود الدراسة:**

- **حدود مكانية:** تناولت هذه الدراسة الواقع العملي لأثر حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المُراجعة على فجوة التوقعات في بيئة المُراجعة الجزائرية، حيث شملت مجموعة من مُزاولي المهنة المتمثلين في خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات، وكذلك المدقّقين الداخليين ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة والتدقيق في بعض الجامعات الجزائرية وبعض المستفيدين من مُخرجات عملية المُراجعة، وكان ذلك في ثلاث (03) ولايات في الشرق الجزائري هي: عنابة، الطارف وسكيكدة.
- **حدود زمانية:** يرتبط مضمون هذه الدراسة ونتائجها بالفترة التي أجريت فيها والممتدة من 25 سبتمبر 2017 إلى غاية 15 مارس 2018.
- **حدود بشرية:** تستند هذه الدراسة الميدانية إلى آراء مجموعة من المبحوثين، منهم المسؤولون عن تنظيم ممارسة المهنة، إضافة إلى مُزاولي المهنة الذين يتمثلون في خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات، وكذلك المُدقّقين الداخليين ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة والتدقيق في بعض الجامعات الجزائرية، وبعض المستفيدين من مُخرجات عملية المُراجعة (مساهمون، أعضاء مجلس إدارة...).

المطلب الثاني: مجتمع وعيّنة الدراسة

أولاً: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين أساسيتين: فئة المجتمع المحدّد وفئة المجتمع غير المحدّد، وقد تمّ اختيار هاتين الفئتين على أساس علاقتهما بموضوع البحث.

1- **الفئة الأولى (مجتمع محدد):** وتتمثل في خبراء المحاسبة التابعين للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، المقدّر عددهم بـــ295 خبير محاسب، ومحافظي الحسابات التابعين للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، البالغ عددهم 2039 محافظ حسابات على مستوى القطر الوطني، وكذا المحاسبين التابعين للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، البالغ عددهم 1732 محاسب[1].

2- **الفئة الثانية (مجتمع غير محدّد):** وتتمثل في:

- مجموعة من المدقّقين الداخليين لبعض المؤسسات الاقتصادية.
- مجموعة من المشرفين على تنظيم مهنة المُراجعة بالجزائر (المجلس الوطني للمحاسبة).
- مجموعة من الأكاديميين المختصين في المُراجعة والمحاسبة (أساتذة جامعيون).
- عدد من المساهمين في بعض المؤسسات الاقتصادية والمستفيدين من خدمات مهنة المُراجعة.
- عدد من أعضاء مجالس الإدارة في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ثانياً: عيّنة الدراسة

استهدفت الدراسة الاستطلاعية المهنيين، ممثّلين في خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات وكذلك المدققين الداخليين ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة والتدقيق في بعض الجامعات الجزائرية، وبعض المستفيدين من مُخرجات عملية المُراجعة، حيث تمّ توزيع 320 استمارة صُمّمت لغرض هذا البحث، وبلغ عدد الاستمارات المستردة منها والمعتمدة لغايات التحليل والبحث 246 استمارة، وهو ما يمثل نسبة 76.87 % من الاستمارات الموزعة.

[1] لمزيد من المعلومات: عُد إلى قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر، حسب قرار المجلس الوطني للمحاسبة رقم 121، الصادر يوم 2017/01/02

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المتّبعة وطرق جمع البيانات

1- أساليب المعالجة الإحصائية:

للإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها، تمّ استخدام الأساليب الإحصائية التالية، لتحليل البيانات، بالاعتماد على برنامج الرُزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss):

أ- أساليب إحصائية وصفية[1]:

الإحصاء الوصفي هو علم استنباط الحقائق من الأرقام بطريقة علمية، حيث يتم تنظيم وتلخيص المعلومات لتسهيل فهمها ودراستها[2]، وقد تمّ استخدام الأساليب التالية في دراستنا:

- **النسب المئوية والتمثيل البياني:** لمعالجة البيانات الديموغرافية لعيّنة الدراسة.
- **الوسط الحسابي:** باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، فقد تمّ استخدامه في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المُجيبيّن على الاستمارة من فئات الدراسة (مدققو الحسابات الخارجيين، الأساتذة الجامعيون، المشرفون على المهنة، والمستفيدون من خدمات المُراجعة) .
- **الانحراف المعياري:** يعتبر من مقاييس التشتت، وقد تمّ استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيّم عن وسطها الحسابي.

ب- أساليب إحصائية استدلالية:

الإحصاء الاستدلالي هو مجموعة من الطرق المستخدمة للتعرف على خصائص المجتمع من خلال عيّنة إحصائية عشوائية، ويتعامل هذا الإحصاء مع التعميم والتقدير والتنبؤ، إلا أنه يتّسم في بعض الحالات بعدم التأكد، لذا نعالج القياس في هذه الأحوال تحت باب علم الاحتمالات، مما يعطي فكرة عن الخطأ المحتمل وقوعه من الباحث في حال التعميم على المجتمع الذي تنتسب إليه العيّنة العشوائية محل الدراسة.

---

[1] وليد عبد الرحمان خالد الفرا، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الاحصائيSPSS، الندوة العلمية للشباب الإسلامي، إدارة البرامج والشؤون الخارجية، ارجع إلى الموقع www.guidespss.com

[2] بوقلقول الهادي، تحليل البيانات باستخدام SPSS، ندوة علمية تابعة لقسم علوم التسيير لطلبة الدكتوراه، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، 2013

- **مُعامل الارتباط بيرسون Pearson Correlation Coefficient:**

يُستعمل لقياس قوة واتجاه العلاقة الخطية بين متغيّرين كميّين، قيمته تكون بين 1 – إلى 1، وقد تمّ استخدامه في دراستنا لمعرفة درجة الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة بالمحور الذي تنتمي إليه.

- **معامل المصداقية** Reliability Coefficient:

يُستخدم هذا الاختبار للحكم على دقة القياس، فكلما اقترب من الواحد كان الثبات مرتفعاً، وكلما اقترب من الصفر كان الثبات منخفضاً[1]، ومن خلال تحديد ثبات أداة القياس الممثّلة بالاستمارة يمكن معرفة مدى صدقها في قياس المفهوم المراد قياسه فعلاً، وهو أثر مبادئ حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المُراجعة في الجزائر على فجوة التوقعات، وقد تمّ استخدام **معامل ثبات كرونباخ ألفا**(cronbach alpha) .

- **اختبار One-Sample T-Test:**

يُستخدم هذا الاختبار الإحصائي لفحص فرضية ما إذا كان مُتوسط متغيّر ما لعيّنة واحدة يساوي قيمة ثابتة، وقد تمّ استخدامه في دراستنا لبيان أيّ فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات درجة الالتزام بكل مبدئ من مبادئ الحوكمة وبكل معيار من معايير المُراجعة لكل فئة من فئات الدراسة، أي اختبار الفرق بين متوسطين.

ت-طرق جمع المعلومات:

بناءً على طبيعة البيانات التي يُراد جمعها، وعلى المنهج المُتّبع في الدراسة والوقت المسموح به والإمكانيات المادية المتاحة، وجد الباحث أن الأداة الأكثر ملاءمة لتحقيق أهداف الدراسة هي استمارة أسئلة (الاستبانة)، باعتبارها وسيلة لجمع البيانات اللازمة للتحقق من فرضيات الدراسة والإجابة على أسئلتها، حيث تمّ الاعتماد عليها بصورة أساسية في جمع المعلومات، ولكن تمّ تدعيمها بأدوات أخرى هي:

[1] بوقلقول الهادي، مرجع سبق ذكره.

- **المقابلات والملاحظات الشخصية:**

تم التنقل إلى أماكن تواجد أفراد العيّنة (36 لقاء) لمقابلتهم والتحدث والتحاور معهم بخصوص موضوع الدراسة وعرض وشرح محتوى الاستمارة، وهذا من أجل ضمان جودة ومصداقية للمعلومات.

- **البريد الإلكتروني ومواقع التواصل الاجتماعي:**

لصعوبة الوصول إلى بعض أفراد العيّنة تم التواصل مع بعض المبحوثين عن طريق إرسال نسخة من استمارة الدراسة عبر بريدهم الإلكتروني الشخصي، وعبر مواقع التواصل الاجتماعي.

المبحث الثاني: أداة الدراسة (الاستبيان)

يتناول هذا المبحث عرضاً مفصلاً لأداة الدراسة الميدانية، وهي الاستبانة: محتواها، درجة ارتباط فقراتها، ودرجة ثباتها وصدقها.

المطلب الأول: هيكل وتصميم الدراسة

لقد تمّ استخدام الاستبيان كأداة للدراسة الميدانية، كما تمّت الاستعانة بمُراجع إحصائية وآراء مختصين إحصائيين ومجموعة من الأساتذة لتصميم استبيان الدراسة، وقد احتوى هيكله على قسمين رئيسيين:

1- **القسم الأول:** يحتوي على مجموعة من الأسئلة الديموغرافية والخصائص الوظيفية، وتتضمن البيانات النوعية لأفراد العيّنة (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية).

2- **القسم الثاني:** يحتوي على محورين أساسيين، كل محور مقسّم لأجزاء، ويضم 64 عبارة تمّ توظيفها للتعامل مع فرضيات البحث:

- **المحور الأول: مدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في بيئة المُراجعة الجزائرية**

الجزء الأول: يشمل أربع (04) عبارات تهدف إلى معرفة مدى اطّلاع أفراد العيّنة على مضمون نظام حوكمة الشركات.

الجزء الثاني: ويشمل ثلاث (03) عبارات تهدف إلى معرفة مدى ملاءمة نظام الحوكمة لطبيعة المؤسسات الجزائرية.

الجزء الثالث: ويشمل ثلاثين (30) عبارة، الغرض منها معرفة أثر مبادئ حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة المُراجعة الجزائرية.

- **المحور الثاني: أثر تنظيم مهنة المُراجعة في الجزائر على تضييق فجوة التوقعات**

الجزء الأول: يشمل ستّ (06) عبارات تهدف إلى معرفة واقع مهنة المُراجعة في الجزائر.

الجزء الثاني: يتألف من ستة عشر (16) عبارة، الغرض منها معرفة مدى مساهمة الالتزام بمعايير المُراجعة في تضييق فجوة التوقعات.

الجزء الثالث: ويشمل خمس (05) عبارات تهدف إلى معرفة مدى مساهمة المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المُراجعة في الجزائر في تضييق فجوة التوقعات.

تبنّينا في إعداد الاستبيان مقياس ليكارت الخماسي الذي يقيس خمس إجابات كأساس للتعبير عن درجات المصداقية، والسبب في ذلك أنّه يُعّد من أكثر المقاييس استخداماً لقياس الآراء، لسهولة فهمه وتوازن درجاته، حيث يشير أفراد العيّنة الخاضعة للاختبار إلى مدى موافقتهم على كل عبارة من العبارات التي يتكون منها مقياس الاتجاه المقترح، وقد تُرجمت الإجابات وفق المقياس، وذلك لنتمكن من تحديد درجات آراء أفراد العيّنة حول المحاور التي يتناولها الاستبيان، وتحديد أهمية كل بند والجدول التالي يوضّح ذلك:

الجدول رقم 04-01: مقياس تحديد الأهمية النسبية

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

المصدر: وليد عبد الرحمان خالد الفرا، مرجع سبق ذكره

.

المطلب الثاني: صدق الاستبيان

صدق الاستبيان يعني التأكد من أنه سوف يقيس ما أُعّد لقياسه، كما يُقصد بالصدق شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى وضوح فقراتها ومفرداتها، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها. وقد قام الباحث بالتأكد من صدق أداة الدراسة من خلال:

1- صدق الاستمارة الظاهري:

للتعرف على مدى صدق أداة الدراسة في قياس ما وُضعت لقياسه، تم عرضها على عدد من المُحكّمين من خبراء في المُراجعة، وكذا مجموعة من أعضاء الهيئة التدريسية بالجامعات الجزائرية، وتمّ الأخذ بملاحظاتهم وإعادة صياغة بعض الفقرات وإجراء التعديلات المطلوبة بشكل دقيق يُحقّق التوازن بين مضامين الاستمارة في فقراتها.

2- صدق الاستمارة الداخلي:

بعد التأكد من الصدق الظاهري لاستمارة الدراسة قام الباحث بتطبيقها ميدانياً على بيانات العيّنة الكلية، حيث قُمنا بحساب معامل الارتباط (بيرسون) لمعرفة درجة الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة لكل محور.

- **الاتساق الداخلي بين العبارات والأبعاد:**

تمّ قياسُه باستخدام عامل ارتباط بيرسون بين العبارات والأبعاد:

المحور الأول: مدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في بيئة المُراجعة الجزائرية

الجدول رقم 04-02: عامل ارتباط بيرسون بين العبارات والأبعاد للجزء الأول من المحور الأول

رقم العبارة	مدى اطّلاع أفراد العيّنة على مضمون حوكمة الشركات
ب1س1	0,976**
ب1س2	0,974**
ب1س3	0,949**
ب1س4	0,967**

**الارتباط المعنوي عند مستوى 1%

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى مُخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم 04-02 نلاحظ وجود ارتباط قوي ودال عند مستوى 1% بين بُعد مدى اطّلاع أفراد العيّنة على مضمون حوكمة الشركات والعبارات المُكوّنة له، مما يدُل على وجود اتساق داخلي كبير لهذه العبارات، وهذا ما يدّل على أنها تقيس مفهوماً مشتركاً.

الجدول رقم 04-03: عامل ارتباط بيرسون بين العبارات والأبعاد للجزء الثاني من المحور الأول

رقم العبارة	مدى ملاءمة نظام الحوكمة للمؤسسات الجزائرية
ب1س5	0,901**
ب1س6	0,967**
ب1س7	0,958**

**الارتباط المعنوي عند مستوى 1%

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى مُخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ وجود ارتباط قوي ودال عند مستوى 1% بين بُعد مدى ملاءمة نظام حوكمة الشركات مع طبيعة المؤسسات الجزائرية والعبارات المُكوّنة له، مما يدُل على وجود اتساق داخلي كبير لهذه العبارات، وهذا ما يدل على أنها تقيس مفهوماً مشتركاً.

الجدول رقم 04-04: عامل ارتباط بيرسون بين العبارات والأبعاد للجزء الثالث من المحور الأول

	أثر مبادئ حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال الجزائرية
رقم العبارة	درجة ارتباطها
ب1س8	0,929**
ب1س9	0,883**
ب1س10	0,952**
ب1س11	0,962**
ب1س12	0,978**
ب1س13	0,934**
ب1س14	0,930**
ب1س15	0,911**
ب1س16	0,940**

ب1س17	0,960**
ب1س18	0,962**
ب1س19	0,968**
ب1س20	0,951**
ب1س21	0,958**
ب1س22	0,970**
ب1س23	0,971**
ب1س24	0,950**
ب1س25	0,972**
ب1س26	0,954**
ب1س27	0,957**
ب1س28	0,966**
ب1س29	0,931**
ب1س30	0,966**
ب1س31	0,948**
ب1س32	0,963**
ب1س33	0,971**
ب1س34	0,974**
ب1س35	0,964**
ب1س36	0,928**
ب1س37	0,936**

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى مُخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم 04-04 نلاحظ وجود ارتباط قوي ودال عند مستوى 1% بين بُعد أثر مبادئ حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال الجزائرية والعبارات المُكوّنة له، مما يدُل على وجود اتساق داخلي كبير لهذه العبارات، وهذا ما يدّل على أنها تقيس مفهوماً مشتركاً.

المحور الثاني: أثر تنظيم مهنة المُراجعة في الجزائر على تضييق فجوة التوقعات

الجدول رقم 04-05: عامل ارتباط بيرسون بين العبارات والأبعاد للجزء الأول من المحور الثاني

	واقع مهنة المُراجعة في الجزائر ومدى تأثرها بالمعايير الدولية
رقم العبارة	درجة ارتباطها
ب2س1	0,977**
ب2س2	0,947**
ب2س3	0,978**
ب2س4	0,986**
ب2س5	0,979**
ب2س6	0,943**

**الارتباط المعنوي عند مستوى 1%

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى مُخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ وجود ارتباط قوي ودال عند مستوى 1% بين بُعد أثر واقع مهنة المُراجعة في الجزائر ومدى تأثرها بالمعايير الدولية والعبارات المُكوّنة له، مما يدُل على وجود اتساق داخلي كبير لهذه العبارات، وهذا ما يدُل على أنها تقيس مفهوماً مشتركاً.

الجدول رقم 04-06: عامل ارتباط بيرسون بين العبارات والأبعاد للجزء الثاني من المحور الثاني

	الالتزام بمعايير المُراجعة ومدى مساهمتها في تضييق فجوة التوقعات
رقم العبارة	درجة ارتباطها
ب2س7	0,971**
ب2س8	0,967**

ب2س9	0,872**
ب2س10	0,971**
ب2س11	0,963**
ب2س12	0,949**
ب2س13	0,971**
ب2س14	0,947**
ب2س15	0,977**
ب2س16	0,940**
ب2س17	0,967**
ب2س18	0,973**
ب2س19	0,968**
ي2س20	0,963**
ب2س21	0,954**
ب2س22	0,945**

**الارتباط المعنوي عند مستوى 1%

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى مُخرجات SPSS

يتضح من الجدول 04-06 أن قيّم معامل ارتباط كل عبارة من العبارات مع الجزء الثاني للمحور الثاني موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01 فأقل، مما يدُل على قوة ارتباطها مع محورها.

الجدول رقم 04-07: عامل ارتباط بيرسون بين العبارات والأبعاد للجزء الثالث من المحور الثاني

	دور المنظمات المهنية والجمعيات ومدى مساهمتها في تضييق فجوة التوقعات
رقم العبارة	درجة ارتباطها
ب2س23	0,948**
ب2س24	0,977**
ب2س25	0,975**
ب2س26	0,959**
ب2س27	0,943**

**الارتباط المعنوي عند مستوى 1%

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى مُخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم 04-07 أن قيم معامل ارتباط كل عبارة من العبارات مع الجزء الثالث للمحور الثاني موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01 فأقل، مما يدُل على قوة ارتباطها مع محورها.

المطلب الثالث: ثبات الاستبيان (الاستمارة)

لقياس مدى ثبات الاستمارة استخدمنا معامل آلفا كرونباخ، حيث يُعرّف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العيّنة. وكانت النتائج المتوصل لها كما هي موضحة في الجدول رقم 04-08 كالتالي:

بالنسبة **للمحور الأول:**

الجدول رقم 04-08: قيمة معامل الثبات للاتساق الداخلي لاستمارة الدراسة ــ المحور الأول-

عدد العبارات	معامل **آلفا كرونباخ**
37	0.997

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى مُخرجات SPSS

بلغت قيمة آلفا كرونباخ 0,997 مما يدُل على وجود ثبات كبير جداً في عبارات المحور، كما يدل أيضاً على وجود اتساق بين هذه العبارات.

بالنسبة للمحور الثاني:

الجدول رقم 04-09: قيمة معامل الثبات للاتساق الداخلي لاستمارة الدراسة ـــــ المحور الثاني

عدد العبارات	معامل آلفا كرونباخ
27	0.996

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى مُخرجات SPSS

بلغت قيمة آلفا كرونباخ 0,996 مما يدُل على وجود ثبات كبير جداً في عبارات المحور، كما يدُل أيضا على وجود اتساق بين هذه العبارات.

المبحث الثالث: التحليل الإحصائي للبيانات واختبار الفرضيات

يتناول هذا المبحث تحليل نتائج الدراسة الميدانية، وذلك عن طريق التحليل الإحصائي لمحاور الدراسة وفرضياتها، وعرضاً لأهم ما توصلنا إليه من استنتاجات وتوصيات حول أثر مبادئ حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المُراجعة في الجزائر على تضييق فجوة التوقعات.

المطلب الأول: تحليل البيانات المتعلقة بعيّنة الدراسة:

بما أن استمارة الدراسة مُقسّمة إلى جزأين، إذاً سيتم تحليل بياناتها حسب هذا التقسيم، وذلك باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي وهي:

-التكرارات والنسب المئوية لتحليل المعلومات العامة (المعلومات الديموغرافية) لأفراد العيّنة،

-المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لترتيب بنود عبارات كل محور، حسب أهميتها ومستوى قبولها.

*** تحليل المعلومات الديموغرافية:**

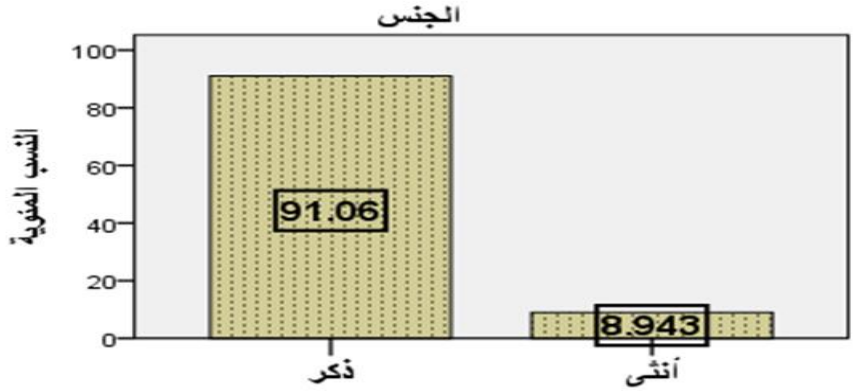
1- تحليل عيّنة الدراسة حسب متغيّر الجنس:

الجدول رقم 04-10: توزيع عيّنة الدراسة حسب متغيّر الجنس

الجنس	التكرارات	النسب المئوية
ذكر	224	91.1
أنثى	22	8.9
المجموع	**246**	**100.0**

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى مُخرجات SPSS

الشكل رقم01-04: تمثيل عيّنة الدراسة حسب متغيّر الجنس



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على النتائج SPSS المتوصل لها

من خلال الجدول رقم 04-10 يتبيّن أن توزيع العيّنة حسب متغيّر الجنس يشير إلى أن عدد الذكور يشكّل الأغلبية بـــ 224 فرداً، بنسبة 91.06% من مجموع أفراد العيّنة، أما عدد الإناث فقد بلغ 22 فرداً، بنسبة 8.94% من المجموع الكلي.

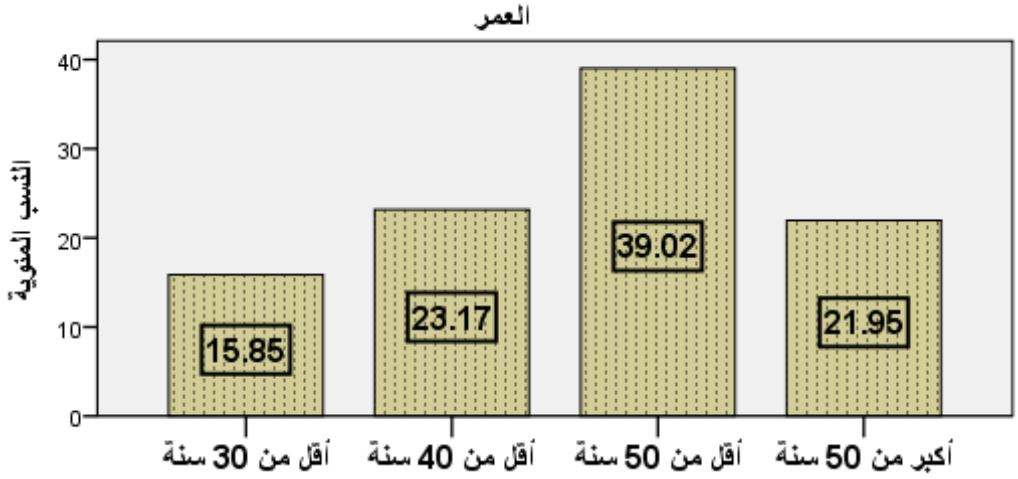
2- تحليل عيّنة الدراسة حسب متغيّر العمر:

الجدول رقم 04-11: توزيع عيّنة الدراسة حسب متغيّر العمر

العمر	التكرارات	النسب المئوية
أقل من 30 سنة	39	15.9
أقل من 40 سنة	57	23.2
أقل من 50 سنة	96	39.0
أكبر من 50 سنة	54	22.0
المجموع	**246**	**100.0**

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى مُخرجات SPSS

الشكل رقم04-02: تمثيل عيّنة الدراسة حسب متغيّر العمر



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على النتائج SPSS المتوصل لها

يتضح من خلال الجدول رقم 04-11 أن 96 من أفراد العيّنة والذين يمثلون ما نسبته 39.02% من إجمالي عيّنة الدراسة تتراوح أعمارهم بين 40 وأقل من 50 سنة، وهم يُشكّلون الفئة الأكبر في عيّنة الدراسة، في حين أن 57 من أفراد العيّنة أي ما نسبته 27.20% من إجمالي العيّنة تتراوح أعمارهم بين 30 وأقل من 40 سنة، بينما يلاحظ أن 54 فردا تزيد أعمارهم عن 50 سنة بما نسبته 22% من إجمالي العيّنة ككل، في حين تقل أعمار 39 فرداً عن 30 سنة، وهو ما يمثّل نسبة 15.85% من العيّنة ككل.

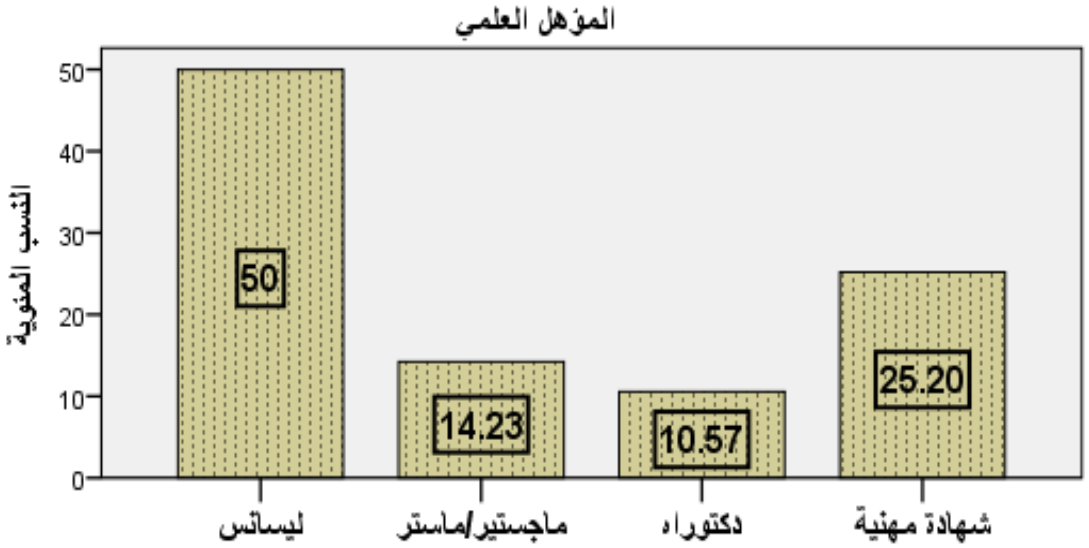
3- تحليل عيّنة الدراسة حسب متغيّر المؤهل العلمي:

الجدول رقم 04-12: توزيع عيّنة الدراسة حسب متغيّر المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسب المئوية
ليسانس	123	50.0
ماجستير/ماستر	35	14.2
دكتوراه	26	10.6
شهادة مهنية	62	25.2
المجموع	**246**	**100.0**

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى مُخرجات SPSS

الشكل رقم04-03: تمثيل عيّنة الدراسة حسب متغيّر المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث اعتماد على النتائج SPSS المتوصل لها

يُبيّن الجدول رقم 04-12 توزيع أفرد العيّنة حسب خاصية التأهيل العلمي، ويتضح أن مؤهل الليسانس يحتل المرتبة الأولى بنسبة 50% حيث بلغ أفراد العيّنة الذين يحملون شهادة الليسانس 123 فرداً، واحتل مؤهل الشهادات المهنية المرتبة الثانية بنسبة 25.20% حيث بلغ أفراد العيّنة الذين يحملون الشهادات المهنية 62 فرداً، واحتل مؤهل شهادة الماجستير والماستر المرتبة الثالثة بنسبة 14.23%، أما شهادة الدكتوراه فقد احتلت المرتبة الأخيرة بنسبة 10.57% فقد بلغ عدد أفراد العيّنة الحاملين لشهادة الدكتوراه 26 فرداً.

4- تحليل عيّنة الدراسة حسب متغيّر الوظيفة:

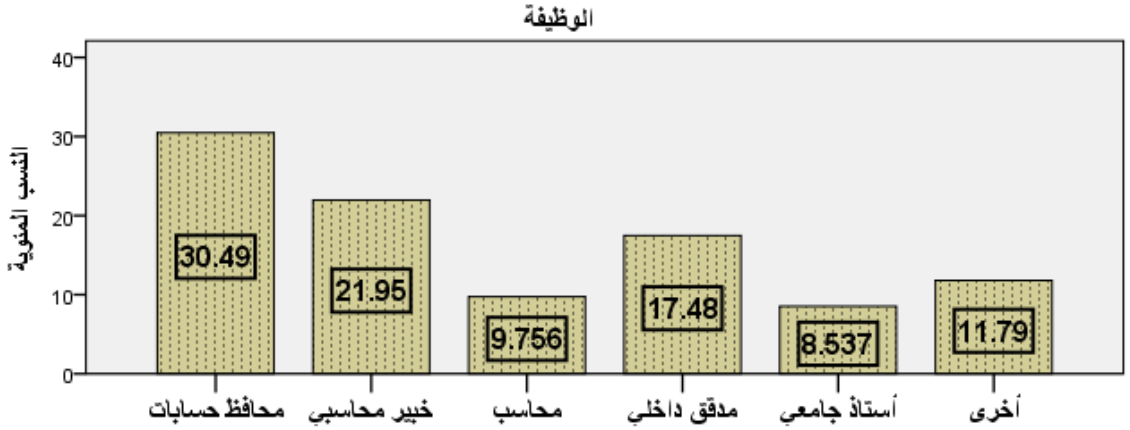
الجدول رقم 04-13: توزيع عيّنة الدراسة حسب متغيّر الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسب المئوية
محافظ حسابات	75	30.5
خبير محاسبي	54	22.0
محاسب	24	9.8
مدقق داخلي	43	17.5
أستاذ جامعي	21	8.5

أخرى	29	11.8
المجموع	**246**	**100.0**

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى مُخرجات SPSS

الشكل رقم04-04: تمثيل عيّنة الدراسة حسب متغيّر الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحث اعتماد على النتائج SPSS المتوصل لها

يُبيّن الجدول رقم 04-13 توزيع أفراد العيّنة حسب خاصية الوظيفة، ويشير إلى أن 75 من أفراد العيّنة والذين يمثلون 30.5% من إجمالي عيّنة الدراسة هم من فئة محافظي الحسابات، في حين أن 54 من أفراد العيّنة والذين يمثلون 21.95% هم من فئة الخبراء المحاسبين، بينما يلاحظ أن 43 فرداً هم مدققون داخليون بنسبة 17.48% من إجمالي العيّنة، في حين أن 24 فرداً من أفراد العيّنة أي ما نسبته 9.8% هم محاسبون، بينما نجد أن 21 من إجمالي العيّنة هم أساتذة جامعيون بنسبة 8.53%، كما نجد أن 29 فرداً من إجمالي أفراد العيّنة هم أصحاب وظائف أخرى بنسبة 11.79%، ممثلين كالتالي: 18 عضو مجلس إدارة و11 مساهم بشركة.

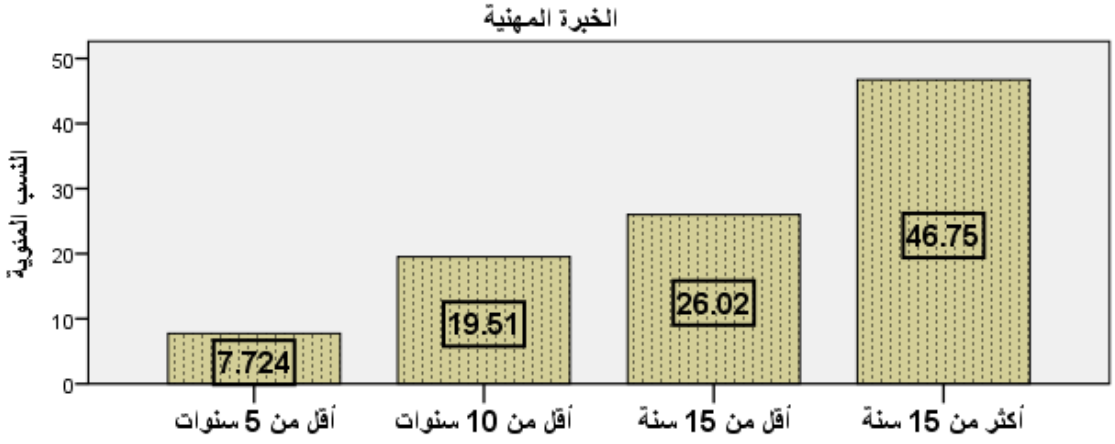
5- تحليل عيّنة الدراسة حسب متغيّر الخبرة المهنية:

الجدول رقم 04-14: توزيع عيّنة الدراسة حسب متغيّر الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرارات	النسب المئوية
أقل من 5 سنوات	19	7.7
أقل من 10 سنوات	48	19.5
أقل من 15 سنة	64	26.0
أكثر من 15 سنة	115	46.7
المجموع	**246**	**100.0**

المصدر: من إعداد الباحث، استناداً إلى مُخرجات SPSS

الشكل رقم04-05: تمثيل عيّنة الدراسة حسب متغيّر الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى مُخرجات SPSS

يُبيّن الجدول رقم 04-14 توزيع أفراد العيّنة حسب خاصية الخبرة المهنية، ويتضح أن 115 من أفراد العيّنة والذين يمثلون 46.75 % من إجمالي عيّنة الدراسة لديهم خبرة تفوق 15 سنة وهم الفئة الأكبر في العيّنة، في حين أن 64 من أفراد العيّنة والذين يمثلون 26.02% لديهم خبرة تتراوح من 10 سنوات إلى 15 سنة، بينما يلاحظ أن 48 فرداً من أفراد عيّنة الدراسة وهو

ما يمثل نسبة 19.51% من إجمالي العيّنة لديهم خبرة متراوحة بين 5 و10 سنوات، في حين أن 19 فرداً من أفراد العيّنة أي ما نسبته 7.7% لديهم خبرة أقل من 5 سنوات.

ومما سبق، وكخلاصة لتحليل عيّنة الدراسة من ناحية الخصائص الديموغرافية، يتبيّن أنّ النسبة الأكبر لخاصية الجنس كانت لفئة الذكور على حساب الإناث، أما بالنسبة لخاصية العمر فقد كانت الفئة الغالبة على عيّنة الدراسة هي الفئة العمرية ما بين 40 و50 سنة تليها فئة الأكبر من 50 سنة، كما أن معظم أفراد العيّنة متحصلون على شهادة الليسانس، مما يعكس قدرتهم على الإجابة على أسئلة الاستبيان بكفاءة، وهذا يدل على أن معظم أفراد العيّنة لهم خبرة معتبرة، أمّا خاصية الوظيفة فتشير إلى أن وظيفة محافظي الحسابات كانت الغالبة، ثم تأتي وظيفة الخبراء المحاسبين بدرجة أقل، تليها وظيفة المدققين الداخليين والمحاسبين، وهو ما يُعبّر بشكل جيّد عن فهم أفراد العيّنة لموضوع الدراسة، كما تميّزت عيّنة الدراسة بأن أفرادها يتمتعون بخبرات طويلة، حيث أنّ معظم أفراد العيّنة لهم خبرات تفوق 15 سنة أو تتراوح بين 10 سنوات و15 سنة، وبالتالي يمكن الاعتماد على إجاباتهم في استخلاص نتائج علمية تخدم موضوع الدراسة.

المطلب الثاني: تحليل النتائج

نحاول معرفة اتجاه إجابات أفراد العيّنة من خلال:

المتوسط الحسابي: بما أنّنا استخدمنا مقياس ليكرت الخماسي، فيكون المدى الإجمالي للاختيارات (5-1=4)، وطول مجال كل اختيار هو (4:5=0,8)، ومنه نستنتج مجالات كل اختيار كالتالي:

الجدول رقم 04-15: **مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي**

مجال المتوسط الحسابي	مستوى التوفر
من 1 إلى 1,8	مرتفع جدا
من 1,8 إلى 2,6	مرتفع
من 2,6 إلى 3,4	متوسط
من 3,4 إلى 4,2	منخفض
من 4,2 إلى 5	منخفض جدا

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى مُخرجات SPSS

بما أن المتغيّر الذي يعبّر عن الخيارات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، كذلك (دائماً، غالباً، أحياناً، نادراً، على نحو معدوم) عبارة عن مقياس ترتيبي، والأرقام التي تدخل في البرنامج تعبّر عن إجابات عيّنة الدراسة، وهي: (موافق بشدة =1، موافق =2، محايد =3 ، غير موافق =4، غير موافق بشدة = 5)، نفس الشيء بالنسبة للإجابات الأخرى، من هنا نحسب المتوسط الحسابي الذي هو عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5 ويساوي 0.80 ، حيث تمثل 4 عدد الإجابات من: 1 إلى 2، 2 إلى 3، 3 إلى 4، 4 إلى 5، و5 تمثل عدد الخيارات، ومن هنا يتضح التوزيع كما في الجدول رقم 04-15.

أولاً: المحور الأول "مدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال الجزائرية"

أ- مدى اطّلاع أفراد العيّنة على مضمون حوكمة الشركات:

من أجل ترتيب عبارات المحور "مدى اطّلاع أفراد العيّنة على مضمون حوكمة الشركات"، حسب أهميتها ومستوى قبولها، تمّ استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وهذا حسب وجهة نظر أفراد عيّنة الدراسة، والجدول التالي يُبيّن النتائج المتوصل لها:

الجدول رقم 04-16: نتيجة التحليل الإحصائي لمدى اطّلاع أفراد العيّنة على مضمون حوكمة الشركات

الرقم	*العبارة*	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
1	درجة اطّلاعك كافية لفهم مبادئ حوكمة الشركات	3.02	1.02	متوسط	2
2	درجة اطّلاعك كافية على المستجدات الحاصلة في مبادئ الحوكمة.	3.05	1.00	متوسط	3
3	تتبنى مؤسستكم نظام حوكمة الشركات.	3.29	1.10	متوسط	4
4	درجة اطّلاعك كافية على ميثاق الحكم الراشد ومُلّم بأهم معاييره.	2.97	1.09	متوسط	1
	مدى اطّلاع أفراد العيّنة على مضمون حوكمة الشركات	3.08	1.02	متوسط	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قاعدة الاستبيان SPSS

يتبيّن من الجدول السابق بأن النتائج الإحصائية قد جاءت كما يلي:

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره 3.08 بانحراف معياري يُقدّر بـــ 1.02، وحسب ما ورد في مقياس ليكارت الخماسي يتبيّن بأن أفراد العيّنة ليسوا على اطّلاع كاف على مبادئ حوكمة الشركات، وقد جاءت الإجابات على النحو التالي:

1- لقد تحصلت العبارة " **درجة اطّلاعك كافية على ميثاق الحكم الراشد وملّم بأهم معاييره**" على متوسط حسابي قدره 2.97 وانحراف معياري يُقدّر بـــ1.09، لتحصل بذلك على الرتبة الأولى من بين عبارات المحور، وبالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصّلت على نسبة متوسطة من موافقة أفراد العيّنة، مما يدل على أن درجة اطّلاع المهنيين على ميثاق الحكم الراشد الجزائري متوسطة.

2- لقد تحصلت العبارة "**درجة اطّلاعك كافية لفهم مبادئ حوكمة الشركات**" على متوسط حسابي قدره 3.02 وانحراف معياري قدره 1.02، لتحتل المرتبة الثانية بين جمل عبارات المحور، وحسب معيار ليكارت الخماسي فإن العبارة قد تحصلت على نسبة متوسطة من موافقة أفراد عيّنة الدراسة، مما يدُل على أن درجة اطّلاع المهنيين على مبادئ الحوكمة متوسطة.

3- لقد تحصلت العبارة " **درجة اطّلاعك كافية على المستجدات الحاصلة في مبادئ الحوكمة**" على متوسط حسابي قدره 3.05 وانحراف معياري يقدّر بـــ1.00، لتحصل على الرتبة الثالثة، وحسب معيار ليكارت الخماسي فإن هذه العبارة قد تحصلت على نسبة متوسطة من موافقة أفراد عيّنة الدراسة، مما يدُل على أن العديد من أفراد العيّنة غير مطلعين على المستجدات الحاصلة في مبادئ الحوكمة .

4- لقد تحصلت العبارة " **تتبنى مؤسستكم نظام حوكمة الشركات**" على أعلى متوسط حسابي يُقدّر بـــ3.29 وانحراف معياري قدره 1.10، وبذلك تحصلت على الرتبة الرابعة بين عبارات المحور، وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد تحصلت على نسبة متوسطة من موافقة أفراد العيّنة، وهذا يدل على أن الكثير من المؤسسات الجزائرية لا تطبق نظام الحوكمة، حسب رأي عيّنة الدراسة.

ب- مدى ملاءمة نظام حوكمة الشركات للمؤسسات الجزائرية:

من أجل ترتيب عبارات المحور "مدى ملائمة نظام حوكمة الشركات للمؤسسات الجزائرية، "حسب أهميتها ومستوى قبولها، تمّ استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وهذا حسب وجهة نظر أفراد عيّنة الدراسة، والجدول التالي يُبيّن النتائج المتوصل لها:

الجدول رقم 04-17: نتيجة التحليل الإحصائي لــ: مدى ملاءمة نظام الحوكمة للمؤسسات الجزائرية

الرقم	*العبارة*	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
1	نظام حوكمة الشركات مناسب لطبيعة المؤسسات وبيئة التدقيق الجزائرية.	3.21	1.20	متوسط	3
2	عدم تناسب نظام حوكمة الشركات مع المؤسسات والبيئة الجزائرية راجع لعدم فهم بعض مبادئه.	2.35	1.10	مرتفع	2
3	عدم تناسب نظام حوكمة الشركات مع المؤسسات والبيئة الأعمال الجزائرية راجع لصعوبة تطبيق مبادئه على أرض الواقع.	2.32	1.04	مرتفع	1
	مدى ملاءمة نظام الحوكمة للمؤسسات الجزائرية	2.63	1.05	متوسط	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قاعدة الاستبيان SPSS

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره 2.63 بانحراف معياري قدره 1.05، وحسب ما ورد في مقياس ليكارت الخماسي يتبيّن أن أفراد العيّنة متفقون على أن المؤسسات الجزائرية غير ملائمة لتطبيق نظام الحوكمة، وقد جاءت الإجابات على النحو التالي:

1- لقد تحصلت العبارة "**عدم تناسب نظام حوكمة الشركات مع المؤسسات وبيئة الأعمال الجزائرية راجع لصعوبة تطبيق مبادئه على أرض الواقع** " على متوسط حسابي قدره 2.32 وانحراف معياري قدره 1.04، وبذلك احتلت المرتبة الأولى بين عبارات هذا المحور، وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطى أفراد العيّنة الموافقة التامة، مما يدُل على اقتناعهم بصعوبة تطبيق

مبادئ الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية، نظرا للتطور البطيء الذي تشهده المؤسسات الجزائرية في مجال التسيير.

2- لقد تحصلت العبارة "**عدم تناسب نظام حوكمة الشركات مع المؤسسات والبيئة الجزائرية راجع لعدم فهم بعض مبادئه**" على متوسط حسابي قدره 2.35 وانحراف معياري قدره 1.10، لتحتل المرتبة الثانية من جملة عبارات هذا المحور، وحسب مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة قد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد عيّنة الدراسة، وهذا يعبر على عدم فهم مبادئ حوكمة الشركات نتيجة ضعف تكوين المسيّرين في المؤسسات الاقتصادية.

3- لقد تحصلت العبارة "**نظام حوكمة الشركات مناسب لطبيعة المؤسسات وبيئة التدقيق الجزائرية**" على متوسط حسابي يقدّر بـــ3.21 وبانحراف معياري قدره 1.20، وبذلك تحتل الرتبة الثالثة من جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد تحصلت على نسبة موافقة متوسطة، حيث أن نظام الحوكمة لا يتناسب مع طبيعة المؤسسات الجزائرية، خاصة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

ت- **أثر مبادئ حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال الجزائرية**

من أجل ترتيب عبارات المحور "أثر مبادئ حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال الجزائرية" حسب أهميتها ومستوى قبولها تمّ استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وهذا حسب وجهة نظر أفراد عيّنة الدراسة والجدول التالي يُبيّن النتائج المتوصل لها:

الجدول رقم 04-18: نتيجة التحليل الإحصائي لأثر مبادئ حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال الجزائرية

		العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
مبدأ وجود إطار فعال للحوكمة	1	توجد قوانين وتنظيمات للحوكمة مكتوبة تتميّز بالشفافية والقابلية للتنفيذ	2.98	1.22	متوسط	4
	2	تتميّز الآليات القانونية والتنظيمية للحوكمة بالكفاءة والمرونة وعدم الانحياز	2.17	0.81	مرتفع	1
	3	تتمتع الجهات المشرفة والمنظمة للحوكمة بالنزاهة والموضوعية والكفاءة كما تُصدر القرارات في الوقت المناسب	2.74	1.02	متوسط	3
	4	يوضح الإطار الفعال للحوكمة تقسيم وتوزيع المسؤوليات بين السلطات وفق اختصاص تشريعي يتوافق مع أحكام القانون ويخدم المصالح العامة	2.65	1.07	متوسط	2
مبدأ حماية حقوق المساهمين	5	حق التصويت مكفول للمساهمين كما يشاركون في اختيار سياسيات المكافآت لكبار الموظفين ومجلس الإدارة	2.48	1.18	مرتفع	2
	6	توفر الشركة المعلومات الكافية للمساهمين عن جميع التغيّرات الأساسية الواقعة بالشركة	3.00	1.20	متوسط	3
	7	يحق للمساهمين مناقشة تقرير المُراجعة الخارجية من خلال الجمعية العامة	2.20	1.07	مرتفع	1
	8	يقوم المستثمرون المؤسسون بالإفصاح عن الحوكمة الخاصة بهم والتعارض في المصالح بصفتهم وكلاء	3.52	1.10	منخفض	5
	9	يتم الإفصاح عن الإجراءات والاتفاقات التي تمنح بعض المساهمين سيطرة لا تتناسب مع مقدار ملكيتهم	3.10	1.10	متوسط	4
المتساوية بين جميع	10	يحصل جميع المساهمين من نفس الفئة على نفس المعاملة	2.57	1.12	مرتفع	4
	11	يقع على عاتق أعضاء مجلس الإدارة الإفصاح عن أيّ مصلحة مادية لهم	2.23	1.16	مرتفع	2

	12	تتم حماية صغار المساهمين من استغلال كبار المساهمين	2.31	1.19	مرتفع	3
	13	لا يُسمح بالتداول الشخصي الصوري بين المساهمين داخل الشركة	2.74	1.05	متوسط	5
	14	من حق المساهمين الاطّلاع على جميع المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والتصويت في الجمعية العامة	2.21	1.09	مرتفع	1
مبدأ دور أصحاب المصالح	15	تتم حماية حقوق أصحاب المصالح بوثائق رسمية وعلاقات تعاقدية موثقة	2.50	1.33	مرتفع	2
	16	توجد آليات فعالة لضمان مشاركة أصحاب المصالح في الرقابة وتمكينهم من تبليغ شكاويهم بيسر والتعامل معها بجدية	2.63	1.24	متوسط	4
	17	يوجد إطار فعال للتكفل بحالات الإعسار وتنفيذ حقوق الدائنين	3.04	1.25	متوسط	5
	18	يكفل القانون وتنظيمات الشركة حق التعويض لأصحاب المصالح	2.58	1.30	مرتفع	3
	19	توجد آليات لتعزيز أداء مشاركة العاملين في اتخاذ القرارات	2.21	1.02	مرتفع	1
مبدأ الإفصاح والشفافية	20	يتم الإفصاح عن جميع المعلومات المتعلقة بأهداف الشركة والنتائج المالية ونتائج العمليات والمخاطر المتوقعة	2.81	1.35	متوسط	5
	21	يتم توفير فرص متساوية في التوقيت المناسب وبالتكلفة المناسبة لجميع مستخدمي المعلومات	2.38	1.12	مرتفع	2
	22	يتم التعاقد مع مُراجع خارجي مستقل وذو كفاءة، قابل للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين	2.13	1.13	مرتفع	1
	23	يتم الإفصاح عن الملكيات الكبرى للمساهمين وحقوق التصويت وعمليات الأطراف ذات العلاقة	2.69	1.18	متوسط	4
	24	توجد معايير نوعية لإعداد المعلومات، كما توجد منهجية للتحليل للحيلولة دون التعارض في المصالح	2.58	1.08	مرتفع	3

مبدأ دور مجلس الإدارة	25	يعمل مجلس الإدارة على أساس من المعلومات الكاملة والدقيقة	2.27	1.05	مرتفع	3
	26	يتبع مجلس الإدارة أثناء مزاولة مهامه معايير أخلاقية عالية	2.39	1.21	مرتفع	5
	27	يقوم مجلس الإدارة بمهامه الرئيسية، كوضع الأهداف العامة وإعداد خطط العمل الرئيسية، ووضع إستراتيجية لإدارة المخاطر	2.52	1.16	مرتفع	6
	28	يقوم مجلس الإدارة بتقييم أدائه الذاتي والإشراف على عمليات الإفصاح والاتصال	2.33	1.11	مرتفع	4
	29	يتمتع مجلس الإدارة بالحيادية والموضوعية ويعامل كافة المساهمين معاملة عادلة	2.12	1.11	مرتفع	2
	30	عند إنشاء لجان لمجلس الإدارة يجب أن يتم الإفصاح عن صلاحياتها وإجراءات عملها	2.01	1.01	مرتفع	1

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قاعدة الاستبيان SPSS

المبدأ الأول: وجود إطار فعال للحوكمة

1- يرى غالبية أفراد العيّنة أن الآليات القانونية والتنظيمية للحوكمة تتميّز بالكفاءة والمرونة وعدم الانحياز، مما يُعطي صورة أكثر وضوحاً لمعظم عناصر المؤسسة، ويساهم في تضييق فجوة التوقعات.

2- يوجد اتفاق نسبي يشير إلى أن الإطار الفعال للحوكمة يوضّح تقسيم وتوزيع المسؤوليات بين السلطات وفق اختصاص تشريعي يتوافق مع أحكام القانون ويخدم المصالح العامة، وبالتالي يُضفي طابع الجودة على القوائم المالية، ومن ثمّة تلبية رغبات مستخدمي القوائم المالية، مما يقلّص من فجوة التوقعات.

3- يوجد اتفاق نسبي على أن الجهات المُشرفة والمنظمة للحوكمة تتمتع بالنزاهة والموضوعية والكفاءة، كما تصدر القرارات في الوقت المناسب، وهو ما تترتب عنه مصداقية مُخرجاتها، وبالتالي زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، مما يقلص فجوة التوقعات.

4- هناك عدم موافقة من طرف أغلبية أفراد العيّنة على وجود قوانين وتنظيمات للحوكمة مكتوبة تتميّز بالشفافية والقابلية للتنفيذ داخل المؤسسات.

المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهمين

1- حصلت العبارة "يحق للمساهمين مناقشة تقرير المُراجعة الخارجية من خلال الجمعية العامة" على وسط حسابي قدره 2.21 وانحراف معياري يُقدّر بـــ1.70، حيث حازت موافقة أغلبية أفراد العيّنة، مما يدُل على أن مناقشة المساهمين تقرير المُراجعة يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

2- يرى غالبية أفراد العيّنة أن "حق التصويت مكفول للمساهمين كما يشاركون في اختيار سياسيات المكافآت لكبار الموظفين ومجلس الإدارة"، حيث حصلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.48 وانحراف معياري يُقدّر بـــ1.18، وهو ما يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

3- حصلت العبارة "توفر الشركة المعلومات الكافية للمساهمين عن جميع التغيرات الأساسية الواقعة بالشركة" على وسط حسابي قدره 3.00 وانحراف معياري قدره 1.20، مما يدُل على أن الشركات توفر معلومات بدرجة متوسطة للمساهمين، وهو ما يساهم في اتساع فجوة التوقعات.

4- حصلت العبارة "يتم الإفصاح عن الإجراءات والاتفاقات التي تمنح بعض المساهمين سيطرة لا تتناسب مع مقدار ملكيتهم" على وسط حسابي قدره 3.10 وانحراف معياري يُقدّر بـــ1.10، حيث أن غالبية أفراد العيّنة كانوا محايدين مما يدُل على عدم وجود شفافية في الإفصاح عن الإجراءات والاتفاقات التي تمنح بعض المساهمين سيطرة لا تتناسب مع مقدار ملكيتهم، وهذا ما يساهم في اتساع فجوة التوقعات في الجزائر.

5- لا يوافق غالبية أفراد العيّنة على أن المستثمرين المؤسسين يقومون بالإفصاح عن الحوكمة الخاصة بهم والتعارض في المصالح بصفتهم وكلاء، حيث حصلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 3.52 وانحراف معياري قدره 1.10، وهو ما يساهم في اتساع فجوة التوقعات.

المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

1- حصلت العبارة "عند إنشاء لجان لمجلس الإدارة يجب أن يتم الإفصاح عن صلاحياتها وإجراءات عملها" على وسط حسابي قدره 2.20 وانحراف معياري يقدّر بـــ1.09، حيث أخذت

موافقة أغلبية أفراد العيّنة، مما يدُل على أن إنشاء اللجان والإفصاح عن صلاحياتها يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

2- يرى غالبية أفراد العيّنة أنه يقع على عاتق أعضاء مجلس الإدارة الإفصاح عن أي مصلحة مادية لهم، حيث حصلت هذه العبارة على موافقة معظم أفراد العيّنة بوسط حسابي قدره 2.23 وانحراف معياري قدره 1.16، مما يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

3- وافق أغلبية أفراد العيّنة على ضرورة أن "تتم حماية صغار المساهمين من استغلال كبار المساهمين"، حيث تحصلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.31 وانحراف معياري قدره 1.19، وهو ما يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

4- يرى معظم أفراد العيّنة أن "جميع المساهمين من نفس الفئة يحصلون على نفس المعاملة"، حيث حصلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.57 وانحراف معياري يقدّر بـــ1.12، وهو ما يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

5- حصلت عبارة "لا يُسمح بالتداول الشخصي الصوري بين المساهمين داخل الشركة" على وسط حسابي قدره 2.74 وانحراف معياري قدره 1.05، مما يدُل على تضييق فجوة التوقعات.

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح

1- حصلت العبارة "يوجد آليات لتعزيز أداء مشاركة العاملين في اتخاذ القرارات" على وسط حسابي قدره 2.21 وانحراف معياري يُقدّر بـــ1.02، حيث أخذت موافقة أغلبية أفراد العيّنة، مما يدُل على أن وجود آليات لتعزيز أداء مشاركة العاملين في اتخاذ القرارات يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

2- يرى غالبية أفراد العيّنة ضرورة أن "تتم حماية حقوق أصحاب المصالح بوثائق رسمية وعلاقات تعاقدية موثقة"، حيث حصلت هذه العبارة على موافقة معظم أفراد العيّنة بوسط حسابي قدره 2.50 وانحراف معياري قدره 1.33، مما يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

3- وافق أغلبية أفراد العيّنة على أن "القانون وتنظيمات الشركة تكفل حق التعويض لأصحاب المصالح"، حيث تحصلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.58 وانحراف معياري قدره 1.30، وهو ما يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

4- يرى معظم أفراد العيّنة أن "وجود آليات فعالة لضمان مشاركة أصحاب المصالح في الرقابة وتمكينهم من تبليغ شكاويهم بيسر والتعامل معها بجدية يساهم في تضييق فجوة التوقعات"، حيث حصلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.63 وانحراف معياري قدره 1.24.

5- حصلت عبارة "يوجد إطار فعال للتكفل بحالات الإعسار وتنفيذ حقوق الدائنين" على وسط حسابي قدره 3.04 وانحراف معياري قدره 1.25، وهو ما يساهم في تضيق فجوة التوقعات.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

1- حصلت العبارة "يتم التعاقد مع مُراجع خارجي مستقل وذو كفاءة قابل للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين" على وسط حسابي قدره 2.13 وانحراف معياري بقيمة 1.13، حيث أخذت موافقة أغلبية أفراد العيّنة، مما يدُل على أن التعاقد مع مُراجع خارجي يتمتع بالكفاءة والاستقلالية يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

2- يرى غالبية أفراد العيّنة أن توفير فرص متساوية في التوقيت المناسب وبالتكلفة المناسبة لجميع مستخدمي المعلومات يساهم في تضييق فجوة التوقعات، حيث حصلت هذه العبارة على موافقة معظم أفراد العيّنة بوسط حسابي قدره 2.38 وانحراف معياري قدره 1.12.

3- وافق أغلبية أفراد العيّنة على أن وجود معايير نوعية لإعداد المعلومات ومنهجية للتحليل للحيلولة دون التعارض في المصالح يساهم في تضييق فجوة التوقعات، حيث تحصلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.58 وانحراف معياري قدره 1.08.

4- **يوجد اتفاق نسبي بأن** الإفصاح عن الملكيات الكبرى للمساهمين وحقوق التصويت وعمليات الأطراف ذات العلاقة يساهم في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر، حيث حصلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.69 وانحراف معياري قدره 1.18.

5- **يوجد اتفاق نسبي بأن** الإفصاح عن جميع المعلومات المتعلقة بأهداف الشركة والنتائج المالية ونتائج العمليات والمخاطر المتوقعة يساهم في تضييق فجوة التوقعات، حيث تحصلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.82 وانحراف معياري قدره 1.51.

المبدأ السادس: دور مجلس الإدارة

1- حصلت العبارة "عند إنشاء لجان لمجلس الإدارة يجب أن يتم الإفصاح عن صلاحياتها وإجراءات عملها" على وسط حسابي قدره 2.01 وانحراف معياري بقيمة 1.01، حيث أخذت موافقة أغلبية أفراد العيّنة، مما يدُل على أن الإفصاح عن صلاحيات لجان مجلس الإدارة وإجراءات عملها يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

2- هناك إجماع على ضرورة أن يتمتع مجلس الإدارة بالحيادية والموضوعية ويعامل كافة المساهمين معاملة عادلة، وهو ما من شأنه أن يساهم في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر، حيث تحصلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.12 وانحراف معياري قيمته 1.11.

3- **ترى أغلبية أفراد العيّنة أن** عمل مجلس الإدارة على أساس من المعلومات الكاملة والدقيقة يساهم في إعداد قوائم مالية صحيحة وصادقة مما يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات، وقد تحصلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.27 وانحراف معياري قدره 1.05.

4- وافقت نسبة معتبرة من أفراد العيّنة بوسط حسابي قدره 2.33 وانحراف معياري قدره 1.11 على أن قيام مجلس الإدارة بتقييم أدائه الذاتي والإشراف على عمليات الإفصاح والاتصال يساهم في تضييق فجوة التوقعات، حيث ينبغي على مجلس الإدارة أن يعمل على مُراجعة أخطائه وتصحيحها لإعداد قوائم مالية خالية من الأخطاء.

5- **يوجد اتفاق نسبي بأن** اتّباع مجلس الإدارة أثناء مزاولة مهامه معايير أخلاقية عالية يساهم في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر، حيث حصلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.39 وانحراف معياري قدره 1.21.

6- **يوجد اتفاق نسبي بأنه** من الضروري أن يقوم مجلس الإدارة بمهامه الرئيسية كوضع الأهداف العامة وإعداد خطط العمل الرئيسية وضع استراتيجية لإدارة المخاطر، فقد تحصلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.52 وانحراف معياري بقيمة 1.16، وهو ما يساهم في تضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر أفراد العيّنة.

ثانيا: تحليل نتائج المحور الثاني "أثر تنظيم مهنة المُراجعة في الجزائر على تضييق فجوة التوقعات"

أ- النتائج المتعلقة بتصورات أفراد العيّنة لواقع مهنة المُراجعة في الجزائر ومدى تأثرها بالمعايير الدولية:

من أجل ترتيب عبارات المحور "لواقع مهنة المُراجعة في الجزائر ومدى تأثرها بالمعايير الدولية"، حسب أهميتها ومستوى قبولها، تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وذلك حسب وجهة نظر أفراد عيّنة الدراسة، والجدول التالي يُبيّن النتائج المُتوصل لها:

الجدول رقم 04-19: نتيجة التحليل الإحصائي لواقع مهنة المُراجعة في الجزائر ومدى تأثرها بالمعايير الدولية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
1	معايير المُراجعة الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة	2.37	1.17	مرتفع	2
2	في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للمُراجعة، من الأحسن تكييفها مع الواقع الجزائري	2.15	1.04	مرتفع	1
3	صدور القانون 10-01 المنظم لمهنة المُراجعة غيّر الكثير في ممارسة المهنة في الجزائر	2.50	1.28	مرتفع	4
4	معايير المُراجعة الجزائرية التي صدرت مؤخرا عن مجلس المحاسبة الوطني من شأنها أن تساعد في تنظيم وتوحيد الإجراءات بين ممارسي المهنة	2.48	1.29	مرتفع	3
5	إعادة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر	2.52	1.20	مرتفع	5
6	تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر شروط من شأنه أن يؤثر سلباً على جودة المُراجعة مما ينعكس على فجوة التوقعات	2.95	1.22	متوسط	6

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قاعدة الاستبيان SPSS

1- اتفق غالبية أفراد العيّنة على أنه في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للمُراجعة، فمن الأحسن تكييفها مع الواقع الجزائري نظراً لخصوصية المؤسسة الجزائرية، حيث تحصلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.15 وانحراف معياري قدره 1.04.

2- هناك اتفاق نسبي بين أفراد عيّنة الدراسة على أن معايير المُراجعة الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة، حيث تحصلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.37 وانحراف معياري قدره 1.17.

3- وافق غالبية أفراد العيّنة على أن معايير التدقيق الجزائرية التي صدرت مؤخرا عن مجلس المحاسبة الوطني من شأنها أن تساعد في تنظيم وتوحيد الإجراءات بين ممارسي المهنة، حيث تحصلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.15 وانحراف معياري قدره 1.04.

4- أغلبية أفراد العيّنة اتفقوا على أن الإصلاحات التي اتخذتها الجزائر، وأهمها إصدار القانون 10-01 المنظّم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، قد غيّرت الكثير في ممارسة مهنة المُراجعة في الجزائر، خاصة من ناحية المفاهيم والنصوص، في انتظار لجان مراقبة الجودة لأعمال المُراجعين التي يسعى مجلس المحاسبة الوطني إلى جعلها واقعاً، وهو ما سيساعد في رفع كفاءة ممارسي المهنة، وقد تحصلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.50 وانحراف معياري قدره 1.28.

5- وافق أغلبية أفراد العيّنة على أن إعادة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر، ويظهر ذلك في إنشاء هيئات مختصة (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين) ، وكذا إصدار قوانين مُنظّمة للمهنة وبعدها إصدار معايير مُراجعة جزائرية، وبعد الانتهاء من إصدارها يخطط المجلس لإنشاء لجان مراقبة جودة أعمال المُراجعين، حيث تحصلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.52 وانحراف معياري قدره 1.20.

6- يرى غالبية أفراد العيّنة بوسط حسابي قدره 2.95 وانحراف معياري قدره 1.22 أن تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر شروط من شأنه أن يؤثر سلبا على جودة المُراجعة، حيث

يدرك الجميع أن الخيار في مثل هذه الحالات يتم على أساس الأقل سعراً، حتى ولو كان ذلك على حساب جودة عملية المُراجعة في حد ذاتها، مما يؤدي على اتساع فجوة التوقعات.

ب- النتائج المتعلقة بتصورات أفراد العيّنة لمدى مساهمة الالتزام بمعايير المُراجعة في تضييق فجوة التوقعات:

من أجل ترتيب عبارات المحور "الالتزام بمعايير المُراجعة ومدى مساهمتها في تضييق فجوة التوقعات"، حسب أهميتها ومستوى قبولها، تمّ استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وهذا حسب وجهة نظر أفراد عيّنة الدراسة، والجدول التالي يُبيّن النتائج المُتوصل لها:

الجدول رقم 04-20: نتيجة التحليل الإحصائي لمدى مساهمة الالتزام بمعايير المُراجعة في تضييق فجوة التوقعات

الرقم	*الأسئلة*	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
1	خبرة المُراجع الخارجي ومعرفته بطبيعة نشاط العميل تؤديان إلى تضييق فجوة التوقعات	2.41	1.12	مرتفع	13
2	وجود نظام مستمر لتدريب المُراجعين وعقد دورات منتظمة ودورية يؤديان إلى زيادة كفاءتهم وبالتالي يساهمان في تضييق فجوة التوقعات	2.10	1.02	مرتفع	5
3	استقلالية المُراجع الخارجي تُمكّن من اكتشاف حالات الغش والخطأ، وتساهم في تقديم قوائم مالية على درجة من المعقولية، مما يؤدي إلى تضييق الفجوة	1.76	0.69	مرتفع	1
4	عدم قيام المُراجع الخارجي بتقديم خدمات أخرى لعملائه يزيد موثوقيته لدى المجتمع المالي، مما يساهم في تضييق فجوة التوقعات.	2.41	1.12	مرتفع	12
5	بذل المُراجع العناية المهنية الكاملة أثناء عملية المُراجعة يساهم في طمأنة مستخدمي القوائم المالية، وبالتالي تضييق فجوة التوقعات	2.18	0.99	مرتفع	8

6	يلتزم المُراجع أثناء قيامه بمهمة المُراجعة بالإجراءات الواردة في القانون وبمعايير المُراجعة، ويُعّد مسؤولاً عن ما يحدث في المؤسسة إذا لم يبذل العناية الكافية	1.98	0.95	مرتفع	4
7	يساعد التخطيط السليم لعملية المُراجعة والدراسة المعمقة لطبيعة المؤسسة في رفع جودة المُراجعة، مما يساهم في تضييق الفجوة	2.20	1.22	مرتفع	9
8	التزام المُراجع بالإشراف وتخصيص الموظفين يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات	2.65	1.26	متوسط	16
9	فحص المُراجع الدقيق والشامل لفعالية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء له أثر على تضييق فجوة التوقعات	2.22	1.14	مرتفع	10
10	حصول المُراجع على قدر كاف من أدلة الإثبات الملائمة عن طريق الفحص المستندي والتدقيق المحاسبي والانتقادي له أثر على تضييق الفجوة	1.95	0.92	مرتفع	3
11	اتخاذ المُراجع الاحتياطات الضرورية لتوثيق عملية المُراجعة يعطي مصداقية أكثر للعملية ويساهم في تضييق فجوة التوقعات	2.49	1.19	مرتفع	14
12	ضرورة بيان تقرير المُراجع أن القوائم المالية قد أعّدت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي	2.10	1.17	مرتفع	6
13	ضرورة أن يتضمن تقرير المُراجعة مدى تجانس وثبات المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى، لضمان قابلية القوائم للمقارنة	2.38	1.29	مرتفع	11
14	إفصاح المُراجع الخارجي في تقريره عن مدى التزام الإدارة بإظهار كافة الأحداث الهامة، والتي لها تأثير مباشر وغير مباشر، على عناصر القوائم المالية	2.16	0.99	مرتفع	7
15	إبداء المُراجع رأيه حول قدرة المُنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها	2.52	1.21	مرتفع	15

16	تتلخص مسؤولية المُراجع الخارجي في إبداء رأيه الفني المحايد عن صدق القوائم المالية	1.91	0.92	مرتفع	2

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قاعدة الاستبيان SPSS

1- وافق غالبية أفراد عيّنة الدراسة موافقة تامة على أن استقلالية المُراجع الخارجي تُمكّن من اكتشاف حالات الغش والخطأ، وتساهم في تقديم قوائم مالية على درجة من المعقولية، مما يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات، حيث تحصلت هذه العبارة على المرتبة الأولى بوسط حسابي قدره 1.76 وانحراف معياري قدره 0.69، حيث أن استقلال المُراجع يزيد من ثقة مستعملي القوائم المالية في تقريره، وهو ما يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

2- جاءت عبارة "تتلخص مسؤولية المُراجع الخارجي في إبداء رأيه الفني المحايد عن صدق القوائم المالية" في المرتبة الثانية بوسط حسابي قدره 1.91 وانحراف معياري قدره 0.92، وحسب معيار ليكارت الخماسي فإن العبارة قد تحصلت على موافقة أغلبية أفراد العيّنة، وهو ما يساهم في تضييق فجوة التوقعات إذا تمت توعية المجتمع المالي بها.

3- تحصلت عبارة "حصول المُراجع على قدر كاف من أدلة الإثبات الملائمة عن طريق الفحص المستندي والتدقيق المحاسبي والانتقادي له أثر على تضييق فجوة التوقعات" على وسط حسابي قدره 1.95 وانحراف معياري قدره 0.92، حيث وافق أغلبية أفراد العيّنة على أن حصول المُراجع على قدر كاف وملائم من أدلة الإثبات يُبيّن مدى موضوعية رأيه، مما يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

4- تحصلت عبارة "يلتزم المُراجع أثناء قيامه بمهمة المُراجعة بالإجراءات الواردة في القانون وبمعايير المُراجعة، ويُعّد مسؤولاً عما يحدث في المؤسسة إذا لم يبذل العناية الكافية" على وسط حسابي قدره 1.98 وانحراف معياري قدره 0.95، وقد جاءت في المرتبة الرابعة، حيث وافق أغلب أفراد العيّنة على أن التزام المُراجع بالإجراءات القانونية ومعايير المُراجعة يساهم في تضييق فجوة التوقعات، كما يتحمل المسؤولية القانونية إذا لم يبذل العناية الكافية.

5- تحصلت عبارة "وجود نظام مستمر لتدريب المُراجعين وعقد دورات منتظمة ودورية يؤدي إلى زيادة كفاءتهم، وبالتالي يساهم في تضييق فجوة التوقعات" على وسط حسابي قدره 2.10

وانحراف معياري قدره 1.02، وقد جاءت في المرتبة الخامسة، حيث وافق أغلبية أفراد العيّنة على أن التدريب المستمر للمُراجعين يرفع من كفاءتهم، مما يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات.

6- وافق أغلبية أفراد العيّنة على ضرورة بيان تقرير المُراجع أن القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، حيث تحصّلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.10 وانحراف معياري قدره 1.17، وهو ما يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

7- رأت أغلبية أفراد العيّنة أن إفصاح المُراجع الخارجي في تقريره عن مدى التزام الإدارة بإظهار كافة الأحداث الهامة، والتي لها تأثير مباشر وغير مباشر على عناصر القوائم المالية، يساهم في تضييق فجوة التوقعات ويُبيّن مدى شفافية عمل الإدارة، وقد تحصّلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.16 وانحراف معياري قيمته 0.99.

8- تحصّلت العبارة "بذل المُراجع العناية المهنية الكاملة أثناء عملية المُراجعة يساهم في طمأنة مستخدمي القوائم المالية وبالتالي تضييق فجوة التوقعات" على وسط حسابي قدره 2.18 وانحراف معياري قدره 0.99، وجاءت في المرتبة الثامنة، حيث وافق أغلبية أفراد العيّنة على أن بذل العناية المهنية اللازمة والكافية من المُراجع في حدود إمكانياته يساهم في زيادة ثقة المجتمع المالي في تقريره، وبالتالي تضييق فجوة الأداء.

9- وافقت أغلبية أفراد عيّنة الدراسة على أن التخطيط السليم لعملية المُراجعة والدراسة المعمقة لطبيعة المؤسسة يساعدان في رفع جودة المُراجعة، مما يساهم في تضييق فجوة التوقعات (فجوة الأداء)، حيث تحصلت هذه العبارة على وسط حسابي قدره 2.20 وانحراف معياري قدره 1.22.

10- تحصلت العبارة "فحص المُراجع الدقيق والشامل لفعالية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء له أثر على تضييق فجوة التوقعات" على وسط حسابي قدره 2.22 وانحراف معياري قدره 1.14، حيث وافقت أغلبية أفراد العيّنة على أن فحص المُراجع لنظام الرقابة الداخلية ومدى فعاليته يساهم في زيادة مصداقية القوائم المالية، مما يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات.

11- تحصلت العبارة "ضرورة أن يتضمن تقرير المُراجعة مدى تجانس وثبات المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى، لضمان قابلية القوائم للمقارنة" على وسط حسابي قدره 2.38 وانحراف معياري قدره 1.29، حيث وافق أغلبية أفراد العيّنة على أن يتضمن تقرير المُراجع مدى تجانس وثبات المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى وقابليتها للمقارنة، وهو ما يساهم في تضييق فجوة التوقعات من خلال اعتماد المؤسسة على نفس المبادئ المحاسبية.

12- تحصلت عبارة "عدم قيام المُراجع الخارجي بتقديم خدمات أخرى لعملائه يزيد موثوقيته لدى المجتمع المالي، مما يساهم في تضييق فجوة التوقعات" على وسط حسابي قدره 2.41 وانحراف معياري قدره 1.12، وحسب معيار ليكارت الخماسي فإن العبارة قد تحصلت على موافقة أغلبية أفراد العيّنة على أن اكتفاء المُراجع بالمُراجعة القانونية وعدم تقديمه لخدمات أخرى لنفس العميل يساهم في زيادة ثقة المجتمع المالي في حياده واستقلاليته، مما يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات.

13- تحصلت عبارة "خبرة المُراجع الخارجي ومعرفته بطبيعة نشاط العميل تؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات" على متوسط حسابي قدره 2.41 وانحراف معياري قدره 1.12، وحسب معيار ليكارت الخماسي فإن العبارة قد تحصلت على الموافقة من طرف أفراد عيّنة الدراسة، مما يدُل على أن خبرة ودراية المُراجع الخارجي بأمور المؤسسة من جميع الجوانب ترفع من مستوى الخدمات المقدّمة من قبل مُراجع الحسابات، كما يُحسّن ذلك محتوى تقرير المُراجع، الأمر الذي يساهم في تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومُراجعي الحسابات.

14- تحصلّت عبارة "اتخاذ المُراجع الاحتياطات الضرورية لتوثيق عملية المُراجعة يعطي مصداقية أكثر للعملية ويساهم في تضييق فجوة التوقعات" على متوسط حسابي قدره 2.49 وانحراف معياري بقيمة 1.19، وحسب معيار ليكارت الخماسي فإن العبارة قد تحصلت على الموافقة من طرف أغلبية أفراد عيّنة الدراسة، مما يدُل على أن اعتماد إجراءات التوثيق اللازمة من طرف المُراجع يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

15- تحصلت عبارة "إبداء المُراجع رأيه حول قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها" على وسط حسابي قدره 2.52 وانحراف معياري قدره 1.21، حيث وافق أغلبية أفراد العيّنة

على أن إبداء المُراجع رأيه حول قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها يعطي ضماناً للمجتمع المالي حول مستقبل المنشأة، مما يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

16- وافقت نسبة متوسطة من أفراد العيّنة على أن التزام المُراجع بالإشراف وتخصيص الموظفين يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات، وجاءت هذه العبارة في المرتبة الأخيرة في هذا المحور بوسط حسابي قدره 2.65 وانحراف معياري قدره 1.26.

ت- النتائج المتعلقة بتصورات أفراد العيّنة لمدى مساهمة دور المنظمات المهنية والجمعيات في تضييق فجوة التوقعات:

من أجل ترتيب عبارات المحور " **دور المنظمات المهنية والجمعيات ومدى مساهمتها في تضييق فجوة التوقعات**"، حسب أهميتها ومستوى قبولها، تمّ استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وهذا حسب وجهة نظر أفراد عيّنة الدراسة، والجدول التالي يُبيّن النتائج المتوصل لها:

الجدول رقم 04-21: نتيجة التحليل الإحصائي لدور المنظمات المهنية والجمعيات ومدى مساهمتها في تضييق فجوة التوقعات

	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
1	يساهم تفعيل دور المنظمات المهنية في رفع مستوى ثقة مستخدمي القوائم المالية، مما يؤدي لتضييق فجوة التوقعات	2.21	1.19	مرتفع	1
2	تعمل المنظمات المهنية على التأكد من قيام مكاتب المُراجعة بتطبيق معايير المُراجعة واتّباع القوانين مما يساهم في تضييق فجوة التوقعات	2.56	1.22	مرتفع	3
3	تشجع المنظمات المهنية المُراجعين على التدريب المستمر وتحسين القدرات والمهارات الشخصية	2.33	1.15	مرتفع	2
4	للمنظمات المهنية دور في إصدار تشريعات تساعد على تطوير المهنة ورفع كفاءة المُراجعين	2.58	1.05	مرتفع	4
5	تفرض المنظمات المهنية والجمعيات عقوبات على مكاتب المُراجعة التي تخالف قوانين ومعايير المُراجعة	2.95	1.04	متوسط	5

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قاعدة الاستبيان SPSS

1- تحصّلت عبارة "يساهم تفعيل دور المنظمات المهنية في رفع مستوى ثقة مستخدمي القوائم المالية، مما يؤدي لتضييق فجوة التوقعات" على متوسط حسابي قدره 2.21 وانحراف معياري قدره 1.19، وحسب معيار ليكارت الخماسي فإن هذه العبارة قد تحصّلت على الموافقة التامة من طرف أفراد عيّنة الدراسة، مما يؤكد أهمية الدور الذي تلعبه المنظمات والجمعيات المهنية في تنظيم مهنة المُراجعة من خلال إصدار القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة ومعايير المُراجعة والحرص على التحسين من جودة عمل المُراجعين، وهو ما يرفع من الأداء المهني، الأمر الذي ينعكس على مُخرجات عملية المُراجعة ويسمح بتلبية رغبات مستخدمي القوائم المالية، مما يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات.

2- تحصّلت عبارة "تشجع المنظمات المهنية المُراجعين على التدريب المستمر وتحسين القدرات والمهارات الشخصية" على متوسط حسابي قدره 2.33 وانحراف معياري قدره 1.15، وحسب معيار ليكارت الخماسي فإن العبارة قد تحصّلت على موافقة أغلبية أفراد عيّنة الدراسة، وهذا يدل على حرص المنظمات المهنية على تطوير مستوى أداء المُراجعين من خلال عقد الدورات التكوينية والندوات العلمية لرفع القدرات الشخصية للمُراجعين، وكذلك من خلال حثهم على التكوين المستمر في كل ما هو جديد في ميدان المحاسبة والمُراجعة، مما يرفع من أدائهم الفردي والجماعي، وهو ما يُعطي الاطمئنان لمستخدمي القوائم المالية، ويؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات.

3- تحصّلت عبارة "تعمل المنظمات المهنية على التأكد من قيام مكاتب المُراجعة بتطبيق معايير المُراجعة واتّباع القوانين، مما يساهم في تضييق فجوة التوقعات" على وسط حسابي قدره 2.56 وانحراف معياري قدره 1.22، وحسب معيار ليكارت الخماسي فإن العبارة قد تحصلت على موافقة أغلبية أفراد عيّنة الدراسة، وهذا يدل على أن للمنظمات المهنية دور في متابعة التزام المُراجعين بمعايير المُراجعة واتّباع القوانين والتشريعات، من خلال تتبع مراحلها ومراقبة سلوك أفراد مكتب المُراجعة للتدليل على أنّ الأفراد يتبعون ويلتزمون بكل القوانين والتنظيمات الصادرة من قبل الهيئات والتنظيمات المعنية، مما يزيد من جودة الأداء، الأمر الذي يؤدي إلى

زيادة موثوقية التقارير الصادرة لإعطاء المصداقية اللازمة للقوائم المالية، وبالتالي إشباع رغبات طالبي خدمات المُراجع، ومنه تضييق فجوة التوقعات.

4- تحصلت عبارة "للمنظمات المهنية دور في إصدار تشريعات تساعد على تطوير المهنة ورفع كفاءة المُراجعين" على وسط حسابي قدره 2.58 وانحراف معياري قدره 1.05، وحسب معيار ليكارت الخماسي فإن العبارة قد تحصلت على موافقة أغلبية أفراد عيّنة الدراسة، وهذا يدُل على أن المنظمات المهنية في الجزائر تعمل على تطوير مهنة المُراجعة، من خلال إصدار تشريعات تساعد على رفع كفاءة المُراجعين، حسب رأي أفراد عيّنة الدراسة.

5- حصلت عبارة "تفرض المنظمات المهنية والجمعيات عقوبات على مكاتب المُراجعة التي تخالف قوانين ومعايير المُراجعة" على وسط حسابي قدره 2.95 وانحراف معياري قدره 1.04، وحسب معيار ليكارت الخماسي فإن هذه العبارة قد تحصلت على موافقة متوسطة من طرف أفراد عيّنة الدراسة، وهذا يدل على ضرورة التزام الممارسين للمهنة بالقوانين ومعايير جودة المُراجعة خلال ممارستهم للمهنة، مما ينعكس بالإيجاب على مُخرجات عملية المُراجعة عن طريق زيادة محتوى تقرير مُراجع الحسابات، وبالتالي المساهمة في تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومُراجع الحسابات.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

وُضعت فرضيات الدراسة كالآتي:

الفرضية الرئيسية:

لا يساهم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات والالتزام بمعايير المُراجعة في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المُراجعة الجزائرية.

وتنبثق عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

- معظم المُراجعين والمهنيين ليسوا على اطّلاع كاف على مبادئ حوكمة الشركات.

الفرضية الفرعية الثانية:

- نظام حوكمة الشركات غير ملائم لطبيعة المؤسسات الجزائرية.

الفرضية الفرعية الثالثة:

- لا يساهم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية في تضييق فجوة التوقعات.

الفرضية الفرعية الرابعة:

- **لا** يتأثر واقع مهنة المُراجعة في الجزائر بمعايير المُراجعة الدولية.

الفرضية الفرعية الخامسة:

- لا يساهم الالتزام بمعايير المُراجعة في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر.

الفرضية الفرعية السادسة

- لا يساهم تفعيل دور المنظمات المهنية للمُراجعة في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر.

بعد استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية المناسبة لتحليل بيانات البحث والوصول إلى نتائج التحليل، سنتناول في هذا المطلب اختبار فرضيات البحث، بهدف التأكد من صحة نتائج المتوصل إليها من إجراء التحليل الإحصائي الوصفي لآراء عيّنة البحث. ولقد تم وضع فرضيتين رئيسيتين حيث تنص الفرضية الرئيسية الأولى على أن "تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يساهم في تضييق فجوة التوقعات"، حيث تضمنت ثلاث فرضيات فرعية، وتنص الفرضية الرئيسية الثانية على: "يساهم تنظيم مهنة المُراجعة في الجزائر في تضييق فجوة التوقعات"، وتضمنت أيضا ثلاث فرضيات فرعية، وفيما يلي نعرض نتائج اختبار الفرضيات:

تم استخدام اختبار ستودنت student لمقارنة المتوسط الحسابي مع القيمة 3 (تمثل الحياد أو المستوى المتوسط)، فإذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0,05 فإننا نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أن المتوسط الحسابي هو 3 أي المستوى متوسط، أما إذا كان مستوى الدلالة أقل من 0,05 فإننا نرفض الفرضية الصفرية، وبالتالي فإن المستوى هو ما يشير إليه المتوسط الحسابي.

توصلنا إلى النتائج التالية:

1- النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية:

للإجابة على هذه الفرضية تم اختبار مجموعة من الفرضيات الفرعية بمتوسط حسابي مفترض يساوي ثلاثة 3، باستخدام طريقة العلامة الوسطى على تدرج ليكارت الخماسي، وكانت النتائج كالتالي:

الفرضية الفرعية الأولى: "معظم المُراجعين والمهنيين ليسوا على اطّلاع كاف على مبادئ حوكمة الشركات"

الفرضية العدمية H0 = معظم المُراجعين والمهنيين ليسوا على اطّلاع كاف على مبادئ حوكمة الشركات.

الفرضية البديلة H1= معظم المُراجعين والمهنيين على اطّلاع كاف على مبادئ حوكمة الشركات.

الجدول رقم 04-22: نتائج اختبار T-Test والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الفرعية

المتغيّر المستقل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	tالمحسوبة	مستوى الدلالة	مستوى المعنوية المتوسط	القرار الإحصائي
مدى اطّلاع أفراد العيّنة على مضمون حوكمة الشركات	3.08	1.02	1.234	0.218	0.05	قبول الفرضية H1

المصدر: اعتماداً على نتائجSPSS

تم استخدام اختبار T-Test والنتائج موضحة في الجدول:

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم 04-22 نجد أن متوسط إجابات هذه العيّنة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض وهو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.08 بانحراف معياري قدره 1.02، وقد بلغت قيمة t المحسوبة 1.234، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05، وبما أن قاعدة القرار هي أن نقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة T المحسوبة أقل من الجدولية، أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة 5%، ويتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من الجدولية، أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل من 5%.

ومنه نقبل الفرضية البديلة H1 القائلة إن معظم المُراجعين والمهنيين على اطّلاع كاف على مبادئ حوكمة الشركات، ونرفض الفرضية العدمية **H0.**

ومنه يمكن القول إن الكثير من المهنيين والمُراجعين على اطّلاع كاف على مبادئ حوكمة الشركات، من وجهة نظر أفراد العيّنة.

الفرضية الفرعية الثانية: "نظام حوكمة الشركات غير ملائم لطبيعة المؤسسات الجزائرية".

الفرضية العدمية H0 = نظام حوكمة الشركات غير ملائم لطبيعة المؤسسات الجزائرية.

الفرضية البديلة H1= نظام حوكمة الشركات ملائم لطبيعة المؤسسات الجزائرية.

الجدول رقم 04-23: نتائج اختبارT-Test والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الفرعية

المتغيّر المستقل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	tالمحسوبة	مستوى الدلالة	مستوى المعنوية المتوسط	القرار الإحصائي
مدى اطّلاع أفراد العيّنة على مضمون حوكمة الشركات	2.63	1.05	-5.594	أقل من 0.01	0.05	قبول الفرضية H1

المصدر: اعتماداً على نتائج SPSS

تم استخدام اختبار T-Test والنتائج موضحة في الجدول:

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم 04-23 نجد أن متوسط إجابات هذه العيّنة أقل من المتوسط الحسابي المفترض وهو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.63 بانحراف معياري قدره 1.05، وقد بلغت قيمة t المحسوبة -5.594، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 ، ومنه نقبل الفرضية العدمية H0 القائلة إن نظام حوكمة الشركات غير ملائم لطبيعة المؤسسات الجزائرية، ونرفض الفرضية البديلة H1.

الفرضية الفرعية الثالثة: "لا يساهم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية في تضييق فجوة التوقعات".

الفرضية العدمية H0 = لا يساهم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية في تضييق فجوة التوقعات.

الفرضية البديلة H1= يساهم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية في تضييق فجوة التوقعات.

الجدول رقم 04-24: نتائج اختبار T-Test والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الفرعية

المتغيّر المستقل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	tالمحسوبة	مستوى الدلالة	مستوى المعنوية المتوسط	القرار الإحصائي
يساهم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية في تضييق فجوة التوقعات	2.55	1.08	-6.579	أقل من 0.01	0.05	قبول الفرضية H1

المصدر: اعتماداً على نتائج SPSS

تم استخدام اختبار T-Test والنتائج موضحة في الجدول:

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم 04-24 نجد أن متوسط إجابات هذه العيّنة أقل من المتوسط الحسابي المفترض وهو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.55 بانحراف معياري قدره 1.08، وقد بلغت قيمة t المحسوبة 6.579-، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05، ومنه نرفض الفرضية العدمية H0 القائلة أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية لا يساهم في تضييق فجوة التوقعات،

ونقبل الفرضية البديلة H1.

الفرضية الفرعية الرابعة: "لا يتأثر واقع مهنة المُراجعة في الجزائر بمعايير المُراجعة الدولية".

الفرضية العدمية H0 =لا يتأثر واقع مهنة المُراجعة في الجزائر بمعايير المُراجعة الدولية.

الفرضية البديلة H1= يتأثر واقع مهنة المُراجعة في الجزائر بمعايير المُراجعة الدولية.

الجدول رقم 04-25: نتائج اختبار T-Test والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الفرعية

المتغيّر المستقل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	tالمحسوبة	مستوى الدلالة	مستوى المعنوية المتوسط	القرار الإحصائي
يتأثر واقع مهنة المُراجعة في الجزائر بمعايير المُراجعة الدولية	2.49	1.16	-6.818	أقل من 0.01	0.05	قبول الفرضية H1

المصدر: اعتماداً على نتائج SPSS

تم استخدام اختبار T-Test والنتائج موضحة في الجدول:

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم 04-25، نجد أن متوسط إجابات هذه العيّنة أقل من المتوسط الحسابي المفترض وهو3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.49 بانحراف معياري قدره 1.16، وقد بلغت قيمة t المحسوبة – 6.818، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من0.05 ، ومنه نقبل الفرضية البديلة H1 القائلة أن واقع مهنة المُراجعة في الجزائر يتأثر بمعايير المُراجعة الدولية، ونرفض الفرضية العدمية **H0.**

الفرضية الفرعية الخامسة: "لا يساهم الالتزام بمعايير المُراجعة في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر".

الفرضية العدمية H0 = لا يساهم الالتزام بمعايير المُراجعة في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر.

الفرضية البديلة H1= يساهم الالتزام بمعايير المُراجعة في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر.

الجدول رقم 04-26: نتائج اختبار T-Test والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الفرعية

المتغيّر المستقل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	tالمحسوبة	مستوى الدلالة	مستوى المعنوية المتوسط	القرار الإحصائي
يساهم الالتزام بمعايير المُراجعة في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر	2.21	1.03	-11.973	أقل من 0.01	0.05	قبول الفرضية H1

المصدر: اعتماداً على نتائج SPSS

تم استخدام اختبار T-Test والنتائج موضّحة في الجدول:

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم 04-26 نجد أن متوسط إجابات هذه العيّنة أقل من المتوسط الحسابي المفترض وهو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.21 بانحراف معياري قدره 1.03، وقد بلغت قيمة t المحسوبة 11.973-، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05، ومنه نقبل الفرضية البديلة H1 القائلة أن الالتزام بمعايير المُراجعة يساهم في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر، ونرفض الفرضية العدمية H0.

الفرضية الفرعية السادسة: "لا يساهم تفعيل دور المنظمات المهنية للمُراجعة في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر".

الفرضية العدميةH0 = لا يساهم تفعيل دور المنظمات المهنية للمُراجعة في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر.

الفرضية البديلة H1= يساهم تفعيل دور المنظمات المهنية للمُراجعة في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر.

الجدول رقم 04-27: نتائج اختبار T-Test والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الفرعية

المتغيّر المستقل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	tالمحسوبة	مستوى الدلالة	مستوى المعنوية المتوسط	القرار الإحصائي
يساهم تفعيل دور المنظمات المهنية للمُراجعة في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر	2.53	1.09	-6.852	أقل من 0.01	0.05	قبول الفرضيةH1

المصدر: اعتماداً على نتائج SPSS

تم استخدام اختبار T-Test والنتائج موضحة في الجدول:

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم 04-27 نجد أن متوسط إجابات هذه العيّنة أقل من المتوسط الحسابي المفترض وهو 3، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.53 بانحراف معياري قدره 1.09، وقد بلغت قيمة t المحسوبة 6.852-، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من0.05 ، ومنه نقبل الفرضية البديلة H1 القائلة إن تفعيل دور المنظمات المهنية للمُراجعة يساهم في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر، ونرفض الفرضية العدمية H0.

خلاصة الفصل:

استهدف البحث قياس مدى تأثير تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية وتنظيم مهنة المُراجعة في الجزائر على تضييق فجوة التوقعات، وبعد التعرف على واقع المهنيين في الجزائر، ومن خلال استطلاع آراء أفراد عيّنة البحث، تبيّن لنا أنّه، وعلى الرغم من عدم تطبيقهم بنسبة كبيرة لمبادئ الحوكمة والتزامهم بمعايير المُراجعة، إلا أن هناك دوراً لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات والالتزام بمعايير المُراجعة في تضييق فجوة التوقعات بدرجة عالية، حسب وجهة نظرهم، كما يتّجه المشرفون على مهنة المُراجعة في الجزائر إلى تحسينها بهدوء وتنظيم أكبر، بشكل من شأنه أن يُطوّر المهنة.

الخـــاتمة

الخاتمة:

تُعتبر مشكلة فجوة التوقعات من أهم المشاكل التي تواجه مهنة المُراجعة، خاصة بعد ثبوت تورط مُراجعي الحسابات في انهيار بعض الشركات الكبرى، نتيجة عدم مراعاة هؤلاء المُراجعين الموضوعية والاستقلالية أثناء أداء مهمة المُراجعة، مما تسبّب في فقدان مستخدمي القوائم المالية وتقرير المُراجع الثقة في مهنة المُراجعة، وبالتالي فقدان المهنة أهميتها.

ونتيجة لما سبق كان لزاماً على أصحاب مهنة المُراجعة والمشرفين عليها محاولة استعادة الثقة المفقودة فيها، حيث طالب المجتمع المالي باتخاذ المزيد من الإجراءات التي تعمل على رفع كفاءة المُراجعين وتضمن استقلاليتهم، والحرص على تطبيق نظام فعال داخل المؤسسة يعمل على كشف الأخطاء وحالات الغش والتلاعبات، ويضمن تسيير المؤسسة بشفافية ووضوح، مما يحقق آمال مستخدمي القوائم المالية والمجتمع المالي ككل.

لذلك حاولنا من خلال بحثنا هذا التعرف على فجوة التوقعات في المُراجعة: ماهيتها، نشأتها، مكوناتها، والأسباب الحقيقية لوجود هذه الفجوة، كما حاولنا معرفة مدى تأثير تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في بيئة المُراجعة الجزائرية، كونها تعمل على إضفاء المصداقية على المعلومات المالية التي تخدم أهداف المستثمرين والمساهمين، فالحوكمة تعمل على تحقيق إدارة رشيدة للمؤسسة، وذلك من خلال تحقيق الشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية للمؤسسة، مما يساهم في تضييق الفجوة، وبالتالي فإن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يخدم المؤسسة والمجتمع المالي ككل.

كما تمّ التطرق في هذا البحث إلى مدى تأثير تنظيم مهنة المُراجعة في الجزائر على تضييق فجوة التوقعات، حيث أن تبّني المعايير الدولية للمُراجعة سيساهم في تغيير طبيعة ممارسة المهنة بالجزائر، وهو ما سينعكس سلباً أو إيجاباً على فجوة التوقعات، حيث أن عجز معايير المُراجعة عن تلبيه التوقعات المعقولة للمجتمع المالي، خاصة فيما يتعلق بعملية الكشف عن الغش والخطأ وإعطاء إنذار مبكر عن مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في المستقبل، ساهم في اتساع فجوة التوقعات، لذلك فإن الاهتمام بإصدار معايير جزائرية مستمدة من المعايير الدولية ومتوافقة مع بيئة المُراجعة الجزائرية والتزام المُراجعين بها من شأنه أن يساهم في تضييق فجوة التوقعات، وبُغية إعطاء فعالية

أكبر لهذه العملية تناولنا دور المنظمات والهيئات المهنية، التي تقوم بعملية الرقابة والإشراف على مهنة المُراجعة، في تضييق الفجوة.

وبعد الاطلاع على جميع الجوانب النظرية والدراسات السابقة الخاصة بموضوع الدراسة، وإجراء الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:

نتائج اختبار الفرضيات:

اتضحت من خلال الدراسة التطبيقية نتائج اختبار الفرضيات كالتالي:

الفرضية الأولى

نقبل الفرضية البديلة H1 القائلة إن معظم المُراجعين والمهنيين على اطّلاع كاف على مبادئ حوكمة الشركات، ونرفض الفرضية العدمية H0.

الفرضية الثانية

نقبل الفرضية العدمية H0 القائلة إن نظام حوكمة الشركات غير ملائم لطبيعة المؤسسات الجزائرية، ونرفض الفرضية البديلة H1.

الفرضية الثالثة:

نرفض الفرضية العدمية H0 القائلة إن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية لا يساهم في تضييق فجوة التوقعات، ونقبل الفرضية البديلة H1

الفرضية الرابعة:

نقبل الفرضية البديلة H1 القائلة إن واقع مهنة المُراجعة في الجزائر يتأثر بمعايير المُراجعة الدولية، ونرفض الفرضية العدمية H0.

الفرضية الخامسة:

نقبل الفرضية البديلة H1 القائلة إن الالتزام بمعايير المُراجعة يساهم في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر، ونرفض الفرضية العدمية H0.

الفرضية السادسة:

نقبل الفرضية البديلة H1 القائلة إن تفعيل دور المنظمات المهنية للمُراجعة يساهم في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر، ونرفض الفرضية العدمية H0.

النتائج العامة:

تبين من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية الاستنتاجات التالية:

- تعد مشكلة فجوة التوقعات من أكبر التحديات التي تواجه مهنة المُراجعة في الجزائر، لذلك يجب الاهتمام بها والعمل على تضييقها؛
- يتمحور مفهوم فجوة التوقعات، رغم اختلاف الخبراء في تحديده، حول الفرق بين ما يتوقعه المجتمع المالي من مُراجع الحسابات وبين ما يمكن أن يقوم به في الواقع، في ظل قيود وحدود المهنة؛
- تم التوصل إلى أن وجود فجوة التوقعات بين المجتمع المالي والمُراجع الخارجي في بيئة المُراجعة الجزائرية له عدة أسباب، كالشك في استقلال المُراجع من خلال تقديمه لخدمات أخرى غير المُراجعة القانونية ونقص الكفاءة المهنية عند المُراجعين وعدم اطلاعهم على مستجدات المهنة وتحديثات معاييرها، وكذلك قصور معايير المُراجعة عن تلبية التوقعات المعقولة للمجتمع المالي، كما أن التوقعات غير المعقولة للمجتمع المالي وعدم اطلاعه على حدود عمل المُراجع من الأمور التي تؤدي إلى وجود واتساع الفجوة؛
- أن حوكمة الشركات عبارة عن الكيفية التي تُدار بها المؤسسات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وبالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة في استغلال مواردها ودراستها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر على تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها؛
- أن عدم وجود سوق مالي نشط في الجزائر يشكل عائقاً أمام تشجيع المؤسسات على التطبيق الفعلي للحوكمة.
- تجد المؤسسات الجزائرية صعوبات في تطبيق نظام حوكمة الشركات؛
- أن تطبيق نظام حوكمة الشركات له آثار إيجابية على بيئة المُراجعة الجزائرية من الناحية النظرية، لكن تبقى فعاليته ونجاعته رهن الظروف وطبيعة بيئة المؤسسات الجزائرية؛

- أن خبرة المُراجع ومعرفته بطبيعة المؤسسة وحرصه على التدريب المستمر وحضوره للدورات والندوات العلمية من العوامل المهمة في تضييق فجوة التوقعات؛
- أن استقلالية المُراجع وعدم تقديمه لخدمات أخرى للزبون محل المُراجعة يُعززان ثقة المجتمع المالي في حياد رأيه، مما يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛
- أن بذل العناية المهنية من طرف المُراجع عند القيام بمهمة المُراجعة يساهم في طمأنة مستخدمي القوائم المالية، مما يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات؛
- أن التخطيط السليم لعملية المُراجعة والتزام المُراجع بالحصول على القدر الكافي من أدلة الإثبات الملائمة يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛
- أن التزام المُراجع بمعايير المُراجعة المحلية وحده لا يكفي للوصول إلى تقارير ذات جودة عالية، لذلك لابد من الاستناد على المعايير الدولية للمُراجعة؛
- أن مسؤولية المُراجع الخارجي تتلخص في إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية؛
- أن المنظمات المهنية تعمل في الجزائر على تطوير مهنة المُراجعة لتضييق فجوة التوقعات، من خلال تشجيع المُراجعين على التدريب المستمر وتحسين مهاراتهم الشخصية، وإصدار تشريعات وتوصيات تساهم في رفع كفاءة المُراجعين، والتأكد من اتّباع مُراجعي الحسابات معايير المُراجعة واحترام القوانين المحلية.
- الاعتماد على المعايير الجزائرية للتدقيق عند تدقيق القوائم المالية يسمح بزيادة ثقة الأطراف المستعملة لتقارير التدقيق الخارجي.

التوصيات:

- ضرورة إجراء دراسات معمّقة حول طبيعة فجوة التوقعات في بيئة المُراجعة الجزائرية لمعرفة سبل تضييقها؛
- محاولة إيجاد آليات أخرى لتضييق فجوة التوقعات في مهنة المُراجعة، كتفعيل دور المنظمات التي تنظّم عملية المُراجعة؛
- على المؤسسات الجزائرية الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات لبعث الطُمأنينة لدى المجتمع المالي بخصوص الإجراءات المتبعة لإعداد القوائم المالية، مما يؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات؛
- من الضروري تنظيم دورات تكوينية حول نظام حوكمة الشركات، من أجل توعية المهنيين بكيفية تطبيق مختلف أحكامه وقواعده؛

- ضرورة التأكيد على مبدأ الإفصاح والشفافية، للحد من اتساع فجوة التوقعات بين المدقّقين الخارجيين والمجتمع المالي؛
- ضرورة تكييف النظام الداخلي للمؤسسة مع المستجدات التي تأتي بها مبادئ حوكمة الشركات، وذلك من خلال مواكبة مختلف التطورات والمستجدات الجديدة التي تتبناها هذه المبادئ؛
- ضرورة اهتمام الدولة بطبيعة المؤسسات الجزائرية، من خلال تكييف نظام الحكم الراشد مع معايير المُراجعة الدولية والوطنية؛
- ضرورة الإسراع بفرض الإلزام القانوني للمؤسسات الجزائرية بتطبيق مبادئ الحوكمة، والعمل على توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك؛
- ضرورة إقامة ندوات وملتقيات دورية للمُراجعين تهدف إلى اطلاعهم على التطورات الحاصلة في الجانب النظري لمهنة المُراجعة، مما يساهم في الرفع من كفاءتهم وبالتالي تضييق فجوة التوقعات؛
- صياغة معايير جزائرية مستمدة من المعايير الدولية للمُراجعة بصفة دورية وإعطائها الطابع القانوني الإلزامي لتطبيقها، ومواكبة التغيّرات الحاصلة في المهنة؛
- الاستفادة من تجارب الدول في تبّني المعايير الدولية للمُراجعة، مع تكييفها مع البيئة الجزائرية والحرص على تحديثها كلما كان ذلك مناسباً؛
- ضرورة تدعيم استقلال المُراجع وتوفير الحماية القانونية والمناخ الملائم لقيامه بعملية المُراجعة؛
- تفعيل دور المنظمات المهنية مع منحها صفة قانونية وتكليفها بمُراجعة عمليات المُراجعة، للوقوف على استقلالية المُراجع ومدى جودة عمله، مما يساهم في تضييق فجوة التوقعات؛
- إنشاء معاهد خاصة بتدريس المُراجعين لرفع مستوى كفاءتهم وتمكينهم من التحكم بمعايير المُراجعة المحلية والدولية؛
- تنشيط دور السوق المالي الجزائري، من خلال عملية توعية وتحسيس المؤسسات الاقتصادية بأهمية الانخراط فيه، وما ينجر عنه من مزايا للمؤسسة والاقتصاد الوطني.

قائمة المراجع

المراجع بالعربية:

أولا: الكتب

1- أحمد حلمي جمعة، مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عن تطبيق معايير التدقيق الدولية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس. 2000.

2- أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء، 1999.

3- إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معاير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان،1996.

4- أمين السيد احمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، الدار الجامعية، القاهرة، 2000-2001.

5- إبراهيم السيد مليجي، دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر، 2005.

6- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2005.

7- جربوع يوسف محمد، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، غزة، فلسطين، طبعة 2، 2004.

8- جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

9- جورج دانيال غالي " تضييق فجوة التوقعات في المراجعة – دراسة انتقاديه " الدار الجامعية، الإسكندرية, 2001.

10- جون سوليفان وآخرون، حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرون، ترجمة سمير كريم، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، فصل 8 , 2003.

11- محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطر، دار الباروزي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011.

12- حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، طبعة 1، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2009.

13- حسين القاضي، حسن دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن،1999.

14- حماد، طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، 2004.

15- خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار النشر، عمان، الأردن، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة 1، 1998.

16- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 1999.

17- سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
18- الصحن عبد الفتاح، والصبان محمد وحسن شريفه، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004.
19- طارق حماد عبد العال، حوكمة الشركات – المفاهيم – المبادئ – التجارب، الإسكندرية دار الجامعة، 2005.
20- طارق عبد العال، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام خاص ومصارف (المفاهيم – المبادئ – التجارة)، دار الجامعة، الإسكندرية، 2005.
21- عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، 2004.
22- عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المدارس العربية، 2007.
23- علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011.
24- عبد الوهاب نصر علي، شحاته سيد شحاته، اتجاهات حديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسبات الإلكترونية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2008.
25- فلاح المطارنة غسان، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، جامعة أل البيت، الأردن، 2006.
26- محسن أحمد الخضيري حوكمة الشركات، كيف يتم تفعيل أدوات الرقابة، مجموعة النيل العربية، مصر، 2005.
27- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
28- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
29- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
30- محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 2007.
31- محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها، مجلة بنك الاستثمار القومي، العدد 03، القاهرة، 2007.
32- محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
33- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005.
34- محمد متولي الحمل، محمد الجزار، أصول المراجع، دار وائل للنشر، عمان، .1999

35- محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.

36- محمود قاسم تشوش، نظم المعلومات في المراجعة والمراجعة المهنية: دور الحاسب في الإدارة والتشغيل، دار الجبل، لبنان، 1998.

37- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن ،2006.

38- وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، الجزائر، 2009.

39- هيئة سوق المال المصرية، دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة 2005.

40- وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997.

ثانيا: المذكرات

41- أحمد السيد كامل، مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة جامعة القاهرة، 1999.

42- براهمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة قسنطينة 2، 2014.

43- حساني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومات المالية IAS\IFRS كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة الجزائر3، 2009-2010.

44- صديقي مسعود، إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر -على ضوء التجارب الدولية، مذكرة دكتوراه غير منشورة، تخصص التخطيط الاقتصادي، الجزائر: جامعة الجزائر، 2004.

45- صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.

46- عبد الصمد نجم الجعفري، إياد رشيد القريشي، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006.

47- عشماوي، كامل السيد أحمد، مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات في المراجع، رسالة دكتوراه في المحاسبة"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1999.

48- محمد بشير عوالي، "مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،2011/2010.

49- محمد جميل حبوش، مدى التزام شركات الساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات – دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجين ومدراء للشركات المساهمة العامة، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، جامعة غزة، 2007.

50- محمود شعبان حسبن احمد: "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجع الحسابات وسبل تصنيفها " رسالة ماجستير غير منشورة الجامعة الإسلامية غزة – فلسطين 2007.

51- نسرين كرمية، دراسة تحليلية لمدى تأثير آليات حوكمة الشركات على تضييق فجوة توقعات المراجعة –دراسة ميدانية في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2015.

ثالثا: المجلات والملتقيات

52- أحمد حلمي جمعة، مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عن تطبيق معايير التدقيق الدولية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2000.

53- أمين مخفي، فداوي أمينة، تجارب وممارسات الدول النامية والمتقدمة في مجال تكريس مبادئ حوكمة الشركات لتحقيق التنمية المستدامة، الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 2013.

54- أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 24-26 سبتمبر 2005

55- بن الشيخ سارة، بن عبد الرحمان ناريمان واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية، ورقة بحث مقدمة ضمن ملتقى واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية، جامعة ورقلة، 2011.

56- بوقلقول الهادي، تحليل البيانات باستخدام SPSS، ندوة علمية تابعة لقسم علوم التسيير لطلبة الدكتوراه، جامعة باجي مختار عنابة، االجزائر،2013.

57- حسين برقي، عمر علي عبد الصمد، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، ورقة بحث مقدمة ضمن فعاليات ملتقى واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية، جامعة ورقلة، 2013.

58- خلف عبد الله الوردات، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات تدقيق المصارف والمؤسسات المالية. تدقيق الشركات الصناعية)، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة 24-26 سبتمبر2005.

59- خليل رمضان عطية حسن، أثر تقرير المراجعة المطول على زيادة وعي وإدراك قارئ القوائم المالية بنطاق مسؤوليات وواجبات مراقب الحسابات (دراسة تجريبية)، جامعة الزقازيق، مجلة البحوث التجارية، العدد 1، المجلد 20، 1998.

60- الذنيبات، علي عبد القادر، بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها، مجلة دراسات تصدر عن عمادة البحث العلمي بالجامعة الأردنية، المجلد ،30 العدد 1، 2003.

61- راضي، محمد سامي، فجوة التوقعات في المراجعة التشخيص والحلول – دراسة انتقادية، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 32، الجزء الثاني، مارس 1999.

62- زرزار العياشي وشرقرق سمير، حوكمة الشركات – المفهوم والخصائص- الركائز والأهمية الاقتصاد، الملتقى الوطني الثالث حول: سبل الحكم الراشد بالمؤسسات الاقتصادية، جامعة 20 أوت سكيكدة، 10/09 ديسمبر 2007.

63- سميحة فوزي، حوكمة الشركات والنمو الاقتصادي مع التطبيق على مصر، ورقة بحثه مقدمة للمؤتمر العربي حول التدفيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات في الفترة 24 – 26 سبتمبر 2005، مصر-www.egypt tv.above

64- صبايحي نوال، واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية، مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة الشلف، الجزائر،2013.

65- صبيحي، محمد حسني عبد الجليل، "تدعيم استقلال المراجع الخارجي في جمهورية مصر العربية في ظل المتغيرات الحالية ببيئة المراجعة – دراسة تحليلية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، العدد الثاني،2001.

66- ظاهر قشي، حازم الخطيب، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، المجلة العربية للإدارة، مجلد 10، العدد 1، الأردن، 2006.

67- ظاهر قشي شاهر، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، الأردن، المجلد 25، العدد 2، 2005.

68- عبد الرزاق محمد فرح، العوامل المؤثرة في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق: وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين بالأردن، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 16، العدد 1، 2013.

69- علي عبد القادر الذنيبات، بشير أحمد خميس، المعايير العامة (الشخصية)، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 35، العدد 2، الأردن، 2008.

70- علي عمر عبد الصمد، إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر – دراسة مقارنة مع مصر–، مقال منشور بمجلة الباحث، العدد 12، 2013.

71- عمر علي كامل الدوري، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصورة، المؤتمر العلمي العاشر، 2010.

72- عزه الأزهر، واقع ممارسة مهنة الم ا رجعة في الجزائر، مجلة الدارسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي، العدد الخامس، 2012.

73- فاتح سردوك، دراسة تحليلية لفجوة التوقعات بيئة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، مجلة رؤى الاقتصادية، جامعة حمة لخضر الوادي، العدد 9، ديسمبر 2015.

74- فريد كورتل، حوكمة الشركات، منهج القادة والمدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي، ورقة بحث مقدمة للمشاركة في المؤتمر العلمي الدولي لكلية الاقتصاد، جامعة دمشق، أيام 15–16 أكتوبر 2008.

75- فيصل محمود الشواورة، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في شركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق، مجلد25، العدد الثاني، 2009.

76- متولي، سامي وهبة، فجوة التوقعات في المراجعة، المجلة العلمية، كلية التجارة – فرع جامعة الأزهر للبنات، العدد العاشر، 1999.

77- محمد يوسف جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعين الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، 2004.

78- مخفي أمين، فداوي أمينة، تجارب وممارسات الدول النامية والمتقدمة في مجال تكريس مبادئ حوكمة الشركات لتحقيق التنمية المستدامة، دراسة مقدمة في الملتقى الدولي حول "آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة "، ورقلة، 2013.

79- مصطفى، صادق حامد، نحو تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، دراسة تحليلية نقدية مقارنة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 47، 1994.

80- نعيم دهيمش، ظاهر قشي شاهر، الحاكمية المؤسسية بعد مرور عامين على تحديثه، المجلة العربية للإدارة، الأردن، المجلد 23، العدد 4، 2004.

81- هوام جمعة، وآخرون، الثقافة في إطار الشركات، الملتقى الدولي حول الحكومة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة 19/18 ديسمبر 2009.

82- وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، الجزائر، 2009.

83- وليد عبد الرحمان خالد الفرا، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، الندوة العلمية للشباب الإسلامي، إدارة البرامج والشؤون الخارجية، ارجع إلى الموقع www.guidespss.com

رابعا: التقارير والوثائق الرسمية

84- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32، بتاريخ 1999/03/24.

85- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 43 المؤرخة في 1980/03/01.

86- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 11 جوان 2010، المادة 4 من القانون 10-01 المنظم لمهن محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات.

87- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 11 جوان 2010، المادة 4 من القانون 10-01 المنظم لمهن محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات.

88- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 11 جوان 2010، المادة 4 من القانون 10-01 المنظم لمهن محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات.

89- القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27.

90- المادة 16 من القانون 10-01 المنظم لمهن محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات.

91- المادة 16 من القانون 10-01 المنظم لمهن محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات.

92- المادة 71 من القانون 71 17 المؤرخ في 21 جوان 1971، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، صادر بالجريدة الرسمية رقم 22، بتاريخ 11 جويلية 1971 .

93- المادة 72 من المرسوم التنفيذي رقم 22/ 11 مؤرخ في 20 يناير2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره.

94- المادة 72 من المرسوم التنفيذي رقم 22/ 11 مؤرخ في 20 يناير2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره.

95- وزارة المالية، المقرر رقم 002 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210-505-560-580)_المؤرخ في 04 فيفري 2016.

96- وزارة المالية، المقرر رقم 150 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300-500-510-700)_المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.

97- وزارة المالية، المقرر رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620) المؤرخ في 15 مارس 2017.

98- وزارة المالية، المقرر رقم 77 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230-501-530-540)_المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.

99- قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية سنة 1970.

100- قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية سنة 1970.

خامسا: المواقع الإلكترونية

101- الجزائر تنظم إلى الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومحاربة الفساد، موقع الشبكة العربية لتحرير النزاهة ومحاربة الفساد:www.undp-aciac.org

102- موقع المنظمة الدولية للشفافية www.transparency.org تاريخ الاطلاع:2018/02/22

103- وليد عبد الرحمان خالد الفرا، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، الندوة العلمية للشباب الإسلامي، إدارة البرامج والشؤون الخارجية، ارجع إلى الموقع www.guidespss.com

المراجع باللغة الأجنبية:

105- Bernard Richard et Dominique Meillet, la dynamique du gouvernement d'entreprise, Édition ' organisation, paris, France, 2003.

106- Bernard GERMOND, Audit Financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises , 1ere édition، Dunod، Paris , 1991.

107- Carl dliggio, The expectation GAP, the account's legal waterloo, cpa journal, july,1975.

108- Guy,D,M and sullivan,j,o, The expectation gap auditing standars, journal of accountancy, april 1988.

108- M.C Jensen and walking, Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and owner ship structure.. (03/11/2008.

109- Marc Vienor : le conseil d'administration des sociétés cotées, rapport du groupe de travail, l'association française des entreprises privées et le conseil national du traitement française, juillet 1995.

110 -MARCZEWSKIC. DONALD and AKERS D MICHAEL ,cpa perception of the impact of SAS99, the cpa journal, January, 2005, available at : www.mvsscpa.org.com

111- Peterson, J. R., "Improving Performance of Audit Committees", The Accountant, March, 1994.

112- Porter bernda ,an empirical study of the audit expectation performance gap, accounting and business research winter,1993 vol24 .

113 -Report of the committee on the financial aspects of corporate governance - Simuand Johnsoiv, Stakeholders perception of audit performance GAP in Nigeria, international journal of accounting reporting, 2011, vol01 n01.

الملاحـــق

جامعة الحاج لخضر- باتنة -

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

استبيان الدراسة

في إطار تحضير أطروحة دكتوراه تحت عنوان **مدى تأثير حوكمة الشركات و تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر على فجوة التوقعات- دراسة ميدانية تحليلية-** يقوم الباحث بإجراء دراسة تحليلية لآراء خبراء المحاسبة و محافظي الحسابات والمهنيين و الأكاديميين المختصين و التي نستوضح من خلالها آثر مبادئ حوكمة الشركات و كذلك معايير المراجعة على تضييق فجوة التوقعات.

يسعدنا سيدتي، سيدي، اختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة وإثراء هذا الموضوع كأكاديميين ومهنيين، قناعة منا بموضوعيتكم وكونكم ستولون كل الاهتمام لأسئلة الاستبيان.

مع شكرنا المسبق، نتعهد لكم أن تحاط مساهمتكم بالسرية التامة وأنها لن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي.

الباحث : تيايبية رضا

الرجاء وضع علامة (X) في خانة الإجابة التي تمثل أجابتكم :

أولا : معلومات عامة

الجنس : ذكر ☐ أنثى ☐

العمر : أقل من 30 سنة ☐ أقل من 40 سنة ☐ أقل من 50 سنة ☐ أكبر من 50 سنة ☐

المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماجستير/ ماستر ☐ دكتوراه ☐ شهادة مهنية ☐

الوظيفة الحالية:

أستاذ(ة) جامعي(ة) ☐ طالب(ة) دراسات عليا ☐ خبير محاسبي ☐

محافظ حسابات ☐ محاسب ☐ مدقق داخلي ☐

الخبرة المهنية :

أقل من 5 سنوات ☐ أقل من 10 سنوات ☐ أقل من 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

المحور الأول: مدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات

أولا: مدى إطلاع أفراد العينة على مضمون حوكمة الشركات

الرقم	الأسئلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	درجة اطلاعك كافية لفهم مبادئ حوكمة الشركات.					
2	درجة اطلاعك كافية على المستجدات الحاصلة في مبادئ الحوكمة.					
3	تتبنى مؤسستكم نظام حوكمة الشركات.					
4	درجة اطلاعك كافية على ميثاق الحكم الراشد وملم بأهم معاييره.					

ثانيا: مدى ملائمة نظام الحوكمة للمؤسسات الجزائرية

	الأسئلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	نظام حوكمة الشركات مناسب لطبيعة المؤسسات وبيئة التدقيق الجزائرية					
6	عدم تناسب نظام حوكمة الشركات مع المؤسسات والبيئة الجزائرية راجع لعدم فهم بعض مبادئه					
7	عدم تناسب نظام حوكمة الشركات مع المؤسسات والبيئة الاعمال الجزائرية راجع لصعوبة تطبيق مبادئه على أرض الواقع					

ثالثا: أثر مبادئ حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الأعمال الجزائرية

		الأسئلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
مبدأ وجود إطار فعال للحوكمة	1	يوجد قوانين وتنظيمات للحوكمة مكتوبة تتميز بالشفافية والقابلية للتنفيذ					
	2	تتميز الآليات القانونية والتنظيمية للحوكمة بالكفاءة والمرونة و عدم الانحياز					
	3	تتمتع الجهات المشرفة والمنظمة للحوكمة بالنزاهة والموضوعية والكفاءة كما تصدر القرارات في والوقت المناسب					
	4	يوضح الإطار الفعال للحوكمة تقسيم و توزيع المسؤوليات بين السلطات وفق اختصاص تشريعي يتوافق مع أحكام القانون و يخدم المصالح العامة					
مبدأ حماية حقوق المساهمين	5	حق التصويت مكفول للمساهمين كما يشاركون في اختيار سياسيات المكافآت لكبار الموظفين ومجلس الادارة					
	6	توفر الشركة المعلومات الكافية للمساهمين عن جميع التغيرات الأساسية الواقعة بالشركة					
	7	يحق للمساهمين مناقشة تقرير المراجعة الخارجية من خلال الجمعية العامة					
	8	يقوم المستثمرون المؤسسون بالإفصاح عن الحوكمة الخاصة بهم والتعارض في المصالح بصفتهم وكلاء					
	9	يتم الإفصاح عن الإجراءات والاتفاقات التي تمنح بعض المساهمين سيطرة لا تتناسب مع مقدار ملكيتهم					
مبدأ المعاملة	10	يحصل جميع المساهمين من نفس الفئة على نفس المعاملة					
	11	يقع على عاتق أعضاء مجلس الإدارة الإفصاح عن أي مصلحة مادية لهم					

	12	يتم حماية صغار المساهمين من استغلال كبار المساهمين					
	13	لا يسمح بالتداول الشخصي الصوري بين المساهمين داخل الشركة					
	14	من حق المساهمين الاطلاع على جميع المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والتصويت في الجمعية العامة					
مبدأ دور أصحاب المصالح	15	يتم حماية حقوق أصحاب المصالح بوثائق رسمية وعلاقات تعاقدية موثقة					
	16	يوجد آليات فعالة لضمان مشاركة أصحاب المصالح في الرقابة وتمكينهم من تبليغ سكاويهم بيسر والتعامل معها بجدية					
	17	يوجد إطار فعال للتكفل بحالات الإعسار وتنفيذ حقوق الدائنين					
	18	يكفل القانون وتنظيمات الشركة حق التعويض لأصحاب المصالح					
	19	يوجد آليات لتعزيز اداء مشاركة العاملين في اتخاذ القرارات					
مبدأ الافصاح والشفافية	20	يتم الإفصاح عن جميع المعلومات المتعلقة بأهداف الشركة والنتائج المالية ونتائج العمليات والمخاطر المتوقعة					
	21	يتم توفير فرص متساوية في التوقيت المناسب وبالتكلفة المناسبة لجميع مستخدمي المعلومات.					
	22	يتم التعاقد مع مراجع خارجي مستقل و ذو كفاءة قابل للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين					
	23	يتم الإفصاح عن الملكيات الكبرى للمساهمين وحقوق التصويت وعمليات الأطراف ذات العلاقة					
	24	يوجد معايير نوعية لإعداد المعلومات كما يوجد منهجية للتحليل للحيلولة دون التعارض في المصالح					
مبدأ دور مجلس	25	يعمل مجلس الإدارة على أساس من المعلومات الكاملة و الدقيقة					
	26	يتبع مجلس الإدارة أثناء مزاولة مهامه معايير أخلاقية عالية					

	27	يقوم مجلس الإدارة بمهامه الرئيسية كوضع الأهداف العامة وإعداد خطط العمل الرئيسية وضع استراتيجية لإدارة المخاطر					
	28	يقوم مجلس الإدارة بتقييم أدائه الذاتي و الإشراف على عمليات الإفصاح و الاتصال					
	29	يتمتع مجلس الإدارة بالحيادية والموضوعية ويعامل كافة المساهمين معاملة عادلة					
	30	عند إنشاء لجان لمجلس الإدارة يجب أن يتم الإفصاح عن صلاحياتها و إجراءات عملها					

المحور الثاني :اثر تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر على تضييق فجوة التوقعات

أولا:واقع مهنة المراجعة في الجزائر

	الأسئلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	صدور القانون 10-01 المنظم لمهنة المراجعة غير الكثير في ممارسة المهنة في الجزائر					
2	ممارسة مهنة المراجعة طبقا لأحكام القانون 10-01 تساعد مزاولي المهنة على الالتزام بقواعد السلوك المهني					
3	إعادة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر					
4	تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر شروط من شأنه أن يؤثر سلبا على جودة المراجعة مما ينعكس على فجوة التوقعات					
5	القرار الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ساهم في توحيد شكل هذه التقارير					
6	التقارير الخاصة التي نص عليها قانون 10-01 و التي وضح القرار الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات كيفية إعدادها من شأنها أن تساعد المسيرين في اتخاذ قراراتهم خصوصا تلك المتعلقة باستمرارية النشاط					

7	معايير التدقيق الجزائرية التي صدرت مؤخرا عن مجلس المحاسبة الوطني من شأنها أن تساعد في تنظيم و تجانس لغة التخاطب بين ممارسي المهنة					
8	إصدار هذه المعايير جاء بطريقة مدروسة حتى تتوافق مع متطلبات البيئة الجزائرية بهدف تحسين جودة خدمات المراجعة					
9	إصدار هذه المعايير يعتبر تمهيدا يوضح أن الجزائر تتوجه إلى تبني المعايير الدولية للتدقيق					
10	لابد من إعداد معاهد تدريبية لمزاولي مهنة المراجعة تساهم في رفع مستوى المراجعين مما يسمح لهم بالتحكم بمعايير المراجعة سواء الجزائرية أو الدولية					

ثانيا: الالتزام بمعايير المراجعة ومدى مساهمتها في تضييق فجوة التوقعات

	الأسئلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	خبرة المراجع الخارجي و معرفته بطبيعة نشاط العميل تؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات					
2	وجود نظام مستمر لتدريب المراجعين وعقد دورات منتظمة ودورية يؤدي إلى زيادة كفاءتهم وبالتالي يساهم في تضييق فجوة التوقعات					
3	التأهيل العلمي الحالي للمراجعين كاف بالنسبة لمتطلبات مهنة المراجعة مما يساهم في تضييق فجوة التوقعات					
4	استقلالية المراجع الخارجي تمكن من اكتشاف حالات الغش و الخطأ وتساهم في تقديم قوائم مالية على درجة من المعقولية مما يؤدي إلى تضييق الفجوة					
5	عدم قيام المراجع الخارجي بتقديم خدمات أخرى لعملائه يزيد موثوقيته لدى المجتمع المالي مما يساهم في تضييق فجوة التوقعات.					
6	التزام المراجع العدالة تجاه جميع الأطراف يساهم في تضييق فجوة التوقعات					

7	بذل المراجع العناية المهنية الكاملة أثناء عملية المراجعة تساهم في طمأنة مستخدمي القوائم المالية وبالتالي تضييق فجوة التوقعات					
8	يلتزم المراجع أثناء قيامه بمهمة المراجعة بالإجراءات الواردة في القانون وبمعايير المراجعة ويعد مسؤولا عما يحدث في المؤسسة إذا لم يبذل العناية الكافية					
9	يساعد التخطيط السليم لعملية المراجعة والدراسة المعمقة لطبيعة المؤسسة في رفع جودة المراجعة مما يساهم في تضييق الفجوة					
10	التزام المراجع بالإشراف وتخصيص الموظفين يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات					
11	فحص المراجع الدقيق والشامل لفعالية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء له أثر على تضييق فجوة التوقعات					
12	إبلاغ المراجع للإدارة بنواحي القصور في نظام الرقابة الداخلية يساهم في تضييق فجوة التوقعات					
13	تحديد مدى ملائمة الإجراءات المستخدمة بالمقارنة مع النموذج الأمثل لتلك الإجراءات يرفع من فعالية نظام الرقابة الداخلي					
14	حصول المراجع على قدر كاف من أدلة الإثبات الملائمة عن طريق الفحص المستندي والتدقيق المحاسبي والانتقادي له أثر في تضييق الفجوة					
15	اتخاذ المراجع الاحتياطات الضرورية لتوثيق عملية المراجعة يعطي مصداقية أكثر للعملية ويساهم في تضييق فجوة التوقعات					
16	ضرورة بيان تقرير المراجع أن القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي					
17	ضرورة أن يتضمن تقرير المراجعة مدى تجانس وثبات المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى لضمان قابلية القوائم للمقارنة .					
18	إفصاح المراجع الخارجي في تقريره عن مدى التزام الإدارة بإظهار كافة الأحداث الهامة والتي لها تأثير مباشر وغير مباشر بعناصر القوائم المالية					

19	إفصاح المراجع في تقريره عن مدى فعالية إجراءات المحاسبة عن الأصول مدى الحماية لتلك الاصول					
20	إبداء المراجع رأيه حول قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها					
21	تتلخص مسؤولية المراجع الخارجي في إبداء رأيه الفني المحايد عن صدق القوائم المالية					
22	توعية المجتمع المالي أن عملية المراجعة ليست ضمانا لعدم وجود أي غش أو خطأ يساهم في تضييق فجوة التوقعات					

ثالثا دور المنظمات المهنية والجمعيات ومدى مساهمتها في تضييق فجوة التوقعات

	الأسئلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يساهم تفعيل دور المنظمات المهنية في رفع مستوى ثقة مستخدمي القوائم المالية مما يؤدي لتضييق فجوة التوقعات					
2	تعمل المنظمات المهنية على التأكد من قيام مكاتب المراجعة بتطبيق معايير المراجعة واتباع القوانين مما يساهم في تضييق فجوة التوقعات					
3	تشجع المنظمات المهنية المراجعين على التدريب المستمر وتحسين القدرات والمهارات الشخصية					
4	للمنظمات المهنية دور في إصدار تشريعات تساعد على تطوير المهنة ورفع كفاءة المراجعين					
5	تفرض المنظمات المهنية والجمعيات عقوبات على مكاتب المراجعة التي تخالف قوانين ومعايير المراجعة					