وزارة التـــعليم العـــــالي والبحث العـــلـــــمي
جـــامعة أبي بكـــر بـــلقايـــــد – تلمسان –

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
شعبة العلوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور ل.م.د

تخصص:محاسبة وتدقيق

بعنوان

مدى تأثير المعايير المحاسبية الدوليةوالتدقيق على حوكمة المؤسسات الإقتصادية

من إعداد:
عايشي عبد اللطيف

تحت إشراف
أ.د. سعيداني محمد
د.عباس عبد الحفيظ

أعضاء لجنة المناقشة:

الإسم واالقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
د.بوغرارة بومدين	أستاذ محاضر أ	جامعة تلمسان	رئيسا
أ.د.سعيداني محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان	مشرفا
د.عباس عبد الحفيظ	أستاذ محاضر أ	جامعة تلمسان	مشرفا مساعدا
أ.د.جعفري عمر	أستاذ التعليم العالي	جامعة عين تموشنت	ممتحنا
د.سلهامي سامية	أستاذة محاضرة أ	المدرسة العليا لإدارة الأعمال–تلمسان	ممتحنة
د.شقرون مريم	أستاذة محاضرة أ	المدرسة العليا لإدارة الأعمال–تلمسان	ممتحنة

الموســـــم الجـــــامـــعي :2023/2022

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى :"وَمَا يَعْلَمُ تَأْوِيلَهُ إِلاَّ اللَّهُ والرَّاسِخُونَ فِي الْعِلْمِ يَقُولُونَ آمَنَّا بِهِ كُلٌّ مِنْ عِنْدِ رَبِّنَا "

صدق الله العظيم

آل عمران :7

إهداء

أهدي ثمرت جهدي الى التي حملتني وهما على وهما، وقاست وتألمت لألمي, الى من رعتني بعطفها وحنانها وسمعت طرب الليل من أجلي الى أول كلمة نطقت بها شفتاي " امي الحبيبة " .

إلى من علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر وجعل من مشواري العلمي ممكنا ،

إلى الذي علمني بسلوكه خصالا اعتز بها في حياتي " والدي العزيز " بارك الله في عمره.

إلى الإنسانة التي عايشت معي حلو الحياة ومرها وسارت معي نحو تحقيق الحلم خطوة بخطوة إلى رفيقة دربي . . . . . زوجتي الكريمة

إلى من سأمنح لهم حياتي لأراهم شامخين كالبنيان

إلى قرة عيني وأملي في الحياة . . . . .أبنائي (محمد ياسين ،ريان ،يونس) .

الى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية أخواتي وأخواتي.

إلى كل زميل أو زميلة عرفتهم طيلة مشواري الدراسي

إلى كل الأساتذة الذين أشرفوا على تعليمي من الابتدائي إلى الجامعي.

إلى كل من ساعدني ولو بكلمة طيبة في إنجاز هذا العمل المتواضع.

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ونسيهم قلبي.

عبد اللطيف

كلمة شكر

الحمد لله مميز الخبيث من الطيب، ومحرز الحديث بنقاده من الخطأ والكذب، والصلاة والسلام على أشرف خلقه محمد وعلى آله وأزواجه ومن له صحب، صلاة وسلاماً نرجو بهما الاستقامة للنفس والأهل والعقب.

أتوجه بالشكر والحمد والثناء إلى الجلي العلي إلى خالق السموات والأرض، الذي أمدنا بالبصر والبصيرة، ووفقنا في درب دراستنا، وأنار لنا طريق العلم إلى الله الحمد والشكر.

انطلاقا من قول رسول الله صلى الله عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف "سعيداني محمد " الذي لم يبخل علي بنصائحه وإرشاداته طيلة مشواري الدراسي ،وكان لي الشرف العظيم أن يكون أستاذ مشرفي في شهادة ماستر وشهادة الدكتوراه.

كما قد يكون اللفظ أحيانا عاجزا على إيفاء الغرض خصوصا في مقام الشكر والتقدير، وهذا هو شأني تُجاه الأستاذ مساعد المشرف "عباس عبد الحفيظ " الذي يعتبر المثال للعمل الجاد، الذي أمدني بيد العون ومنحني الثقة لإتمام هذا العمل كما أنه لم يبخل علي يوما من الأيام بوقته الثمين وأفكاره النيرة والسديدة، فجزاه الله خيرا على كل جهد قدمه لي وأتقدم له بأسمى كلمات الشكر وأرقى عبارات التقدير.

كما لا يفوتني أن أشكر الأستاذ القدير "بن شنهو سيدي محمد " على مرافقته العلمية ومتابعته ومواصلته بالنصح الدائم لي ،وأساله الله أن يجزيه عنا كل خير ويديم الصحة عليه.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى أساتذتي أعضاء لجنة المناقشة لما أبدوه من ملاحظات قيمة لإخراج هذه الأطروحة بأفضل صورة.

ولا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر الى كل من مهد لي الطريق والسبيل في خوض غمار هذا العمل جميعا أقول لهم ألف شكر، ودمتم في خدمة العلم والمعرفة

ملخص البحث

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (IAS/IFRS)على حوكمة المؤسسات الإقتصادية،تم إختبار مدى تأثير هذه المعايير في التقارير المالية للمؤسسة ،ولتحقيق هذه الأهداف ،وقصد جمع البيانات اللازمة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري،وإتباع المنهج التحليلي القياسي في الجانب التطبيقي من خلال تحليل نتائج الإستبانة التي تم توزيعها على عينة تتكون من مدققين ،وأساتذة جامعين مهتمين بالمحاسبة والتدقيق،وأعضاء مجلس الإدارة، شملت 123فرد ،أجريت معالجة إحصائية للبيانات عبر عدة مراحل عن طريق الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS.25).

وخلصت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لواقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية ،كما خلصت أيضا أن مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق تؤثر إيجابا على الحوكمة ،بينما لا تؤثر على تحديات تطبيق هذه المعايير بالإضافة إلى ذلك أن تحديات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق لا تؤثر على الحوكمة حسب آراء العينة .

الكلمات المفتاحية : معايير المحاسبة الدولية ،معايير التدقيق، حوكمة المؤسسات ،الإفصاح المحاسبي .

Abstract :

This study aims to know the extent to which International Accounting Standards and Auditing (IAS/IFRS) affect on the governance of economic institutions, then testing to which extent these standards impact on the institution's financial reports . In order to achieve the objectives of this study and to collect the necessary data, the analytical descriptive approach was followed in the theoretical aspect and the standard analytical approach in the applied aspect by analyzing the results of the questionnaire distributed to a sample that included 123 individuals of auditors, university professors interested in accounting and auditing, and board members. Statistical processing of data was carried out across several stages through the Statistical Package for Social Sciences (SPSS.25).

The study found a positive effect for the actuality of International Accounting Standards application on the governance of economic institutions , it also found that the application extent of International Accounting Standards and Auditing impacts positively on governance while it does not impact on the challenges of applying these standards, besides , the challenges of International Accounting Standards and Auditing application do not affect governance according to sample opinions .

Key-word : International Accounting Standards , Auditing Standards, Institutions Governance , Accounting Disclosure .

فهرس المحتويات

البيان	الصفحة

الإهداء.....

شكر وتقدير.....

ملخص الدراسة .....

فهرس المحتويات .....

قائمة الجداول .....

قائمة الأشكال.....

قائمة الملاحق .....

قائمة الرموز والاختصارات .....

المقدمة ..... أ

الفصل الأول : الإطار النظري

تمهيد 1

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة والمعاييرالمحاسبية الدولية 2

1.1 :المحاسبة،مفهومها،وظائفها،فروضها ومبادئها 2

1.1.1تعريف المحاسبة 2

2.1.1 وظائف المحاسبة..... 5

3.1.1 فروض المحاسبة 6

4.1.1 مبادئ المحاسبة..... 7

2.1 الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية..... 8

1.2.1 الإطار التاريخي والنظري للمعايير المحاسبية الدولية 8

2.2.1 ماهية المعايير المحاسبية الدولية..... 9

3.2.1 أسباب ،خصائص،أهمية ومجالات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية 10

4.2.1 معايير نشر وإصدار المعايير المحاسبة الدولية..... 17

3.1 الإفصاح المحاسبي ومدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية 22

1.3.1 ماهية الإفصاح المحاسبي 22

2.3.1 أنواع،مقومات وقواعد الإفصاح المحاسبي 25

3.3.1 أهمية جودة المعلومة المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي 29

4.3.1 تطبيق المعايير المحاسبية الدولية 30
المبحث الثاني :الإطار المفاهيمي للتدقيق الحسابات 33
1.2 :مدخل إلى علم تدقيق الحسابات 33
1.1.2 ماهية تدقيق الحسابات 33
2.1.2 أهمية وأهداف التدقيق 38
3.1.2 مبادئ وفروض عملية التدقيق 39
4.1.2 معايير التدقيق المتعارف عليها 41
2.2 معايير التدقيق الدولية 45
1.2.2 تعريف معايير التدقيق 45
2.2.2 أهمية المعايير لمهنة التدقيق 45
3.2.2 خصائص معايير التدقيق الدولية 46
4.2.2 عرض المعايير الدولية للتدقيق الصادرة وتبويبها 46
3.2 أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر 48
1.3.2 أنواع المراجعة الخارجية 50
2.3.2 أساسيات حول التدقيق الخارجي القانوني للحسابات في الجزائر 50
3.3.2 مهنة محافظ الحسابات في الجزائر 52
4.3.2 مدخل الى المعايير الجزائرية للتدقيق NAA 58
المبحث الثالث :حوكمة الشركات:المفهوم ،النشأة ،النظام والتطور 66
1.3 حوكمة الشركات :المفهوم،الأهمية،الأهداف والأطراف المعنية بحوكمة الشركات 66
1.1.3 مفهوم حوكمة الشركات 66
2.1.3 تعاريف حوكمة الشركات 68
3.1.3 أهمية وأهداف حوكمة الشركات 69
4.1.3 الأطراف المعنية بطبيق حوكمة الشركات 72
2.3 مبادئ ومحددات حوكمة الشركات 73
1.2.3 مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD 73
2.2.3 المبادئ الخاصة بمركز المشروعات الدولية الخاصة للحوكمة 74
3.2.3 معايير الحوكمة الخاصة بمركز المشروعات الدولية الخاصة 75
4.2.3 المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات 78

3.3 النظريات المرتبطة بتطور حوكمة الشركات..... 80
1.3.3 نظرية الوكالة 80
2.3.3 نظرية تكاليف الصفقات 84
3.3.3 نظرية حقوق الملكية 86
4.3.3 نظرية أصحاب المصلحة..... 87
المبحث الرابع :العلاقة المتبادلة بين المعايير المحاسبية الدولية،التدقيق وحوكمة الشركات 92
1.4 دور المعايير المحاسبية الدولية في دعم حوكمة المؤسسات 92
1.1.4 معايير المحاسبة الدولية وتضيق الفجوة بين طرفي الوكالة 92
2.1.4 دور المعايير المحاسبية الدولية في دعم الإفصاح والشفافية..... 93
3.1.4 الجهود المبذولة لتحسين المعايير المحاسبية لتحقيق متطلبات حوكمة المؤسسات 94
4.1.4 دور النظام المحاسبي المالي في إرساء الحوكمة في الجزائر 95
2.4 واقع تطبيق إجراءات التدقيق وعلاقته بحوكمة المؤسسات في الجزائر 97
1.2.4 مراحل تطبيق الحوكمة في الجزائر 97
2.2.4 معوقات تطبيق الحوكمة في الجزائر..... 98
3.2.4 تدابير لتحسين موضوع تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر 100
4.2.4 دور التدقيق الخارجي وعلاقته بحوكمة الشركات..... 100
3.4 التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات 104
1.3.4 مسؤوليات المدقق الخارجي ودوره في تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية..... 104
2.3.4 مقترحات لتفعيل دور المدقق الخارجي في التقليل من فجوة المسؤولية 106
3.3.4 العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي ودورهما في ممارسة الحوكمة الرشيدة في الشركـــات..... 108
4.3.4 دور أخلاقيات المحاسب والمراجع في دعم تطبيقات الحوكمة..... 111
خلاصة الفصل 113

الفصل الثاني : الدراسات السابقة

المبحث الأول : عرض الدراسات السابقة..... 116
1.2 : رسائل الدكتوراه باللغة العربية 116
2.2:الدراسات المنشورة في المجلات العلمية..... 126
3.2 :الدراسات الأجنبية 130

المبحث الثاني : أوجه التشابه والإختلاف..... 132
المبحث الثالث : مناقشة الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية عن هذه الدراسات..... 142

الفصل الثالث: منهجية البحث

المبحث الأول: تصميم الدراسة الميدانية..... 147
المبحث الثاني: الاستبيان وأدوات القياس..... 149
المبحث الثالث: البيانات الإجتماعية والديمغرافية لعينة الدراسة..... 151
المبحث الرابع: طريقة تحليل البيانات..... 157

الفصل الرابع : تحليل ومناقشة النتائج

المبحث الأول: نتائج التحليل العاملي الاستكشافي باستخدام SPSS.25..... 169
المبحث الثاني: نتائج التحليل العاملي التوكيدي باستخدام Statistica.08..... 178
المبحث الثالث: إختبار الفرضيات من خـــلال تحليل النمـــودج بإستخدام النمدجة بالمعادلات الهيكليـــلة..... 190
المبحث الرابع :مناقشة وتفسير النتائج 201
الخاتمة العامة..... 205
قائمة المراجع..... 212
الملاحق..... 223

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	قائمة المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS) السارية المفعول حسب اصدر 2018	31
2	التطور التاريخي لمهنة التدقيق	35
3	تطور مهنة التدقيق في الجزائر	51
4	تطور نظرية أصحاب المصلحة	89
5	أوجه التشابه والإختلاف	132
6	توزيع العنية حسب نوع الجنس	152
7	توزيع أعمال العنية	153
8	توزيع العنية حسب متغير المؤهل العلمي	153
9	توزيع العنية حسب التخصص	154
10	توزيع العنية حسب المركز الوظيفي	155
11	توزيع العنية حسب الخبرة	156
12	مؤشرات الإنحدار	162
13	نتائج تحليل اعتمادية فقرات متغير" واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسة الإقتصادية"	170
14	التحليل العاملي الاستكشافي لمقياس" واقع تطبيق معايير المحاسبية الدولية والتدقيق في المؤسسة الإقتصادية"	171
15	نتائج اعتمادية فقرات متغير" مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبة الدولية والتدقيق على المؤسسة الإقتصادية"	172
16	التحليل العاملي الإستكشافي لمقياس"مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبة الدولية والتدقيق على المؤسسة الإقتصادية"	173
17	نتائج تحليل اعتمادية فقرات متغير" الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية"	174
18	التحليل العاملي الإستكشافي لمقياس" الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية"	175
19	نتائج تحليل اعتمادية فقرات متغير" تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة"	176
20	التحليل العاملي الإستكشافي لمقياس" تحديات تطبيق معايير الحاسبة والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة"	177
21	نتائج قيمة مؤشر الإلتواء	179
22	نتائج قيمة مؤشر التفرطح	180
23	التشبعات العاملية للمتغيير الكامنEPCI	183
24	مؤشرات تعديل نموذج قياسEPCI	184

25	التشبعات العاملية للتغير الكامنAPCI	184
26	مؤشرات تعديل نموذج قياسAPCI	185
27	التشبعات العاملية للتغير الكامنGOUV	188
28	معاملات المطابقة لنموذج قياس" الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية"	189
29	التشبعات عاملية للمتغيرDEFPCI	190
30	مؤشرات المطابقة لنموذج قياسDEFPCI	191
31	تقدير تشبعات العاملية للنموذج الهيكلي العام	193
32	نتائج تقدير أخطاء القياسE للنموذج الهيكلي العام	195
33	معايير المطابقة المطلقة	197
34	مؤشرات المطابقة المتزايدة	197
35	معايير المطابقة المقتصدة	198
36	معاملات الإنحدار لمتغيرات الدراسة	198
37	أخطاء قياس المتغيرات التابعة للنموذجDI	199
38	تلخيص معادلات النموذج الهيكلية	200
39	نتائج إختبارات فرضيات الدراسة	202

قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	العمليات ضمن الأنشطة المحاسبية	3
2	كيفية إصدار معيار المحاسبة الدولية	18
3	ملخص لتعريف التدقيق	37
4	يوضح المعايير التدقيق المتعارف عليها	44
5	أهداف حوكمة الشركات	72
6	الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	72
7	المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	79
8	مشاكل نظرية الوكالة	84
9	النموذج النظري للدراسة	148
10	نسب أفراد العينة حسب الجنس	152
11	الدائرة البيانية لتوزيع أفراد عنية الدراسة حسب نوع الجنس	152
12	الأعمدة التكرارية لتوزيع العنية حسب نوع النشاط	154
13	الأعمدة التكرارية لتوزيع أعمار العنية حسب التخصص العلمي	155
14	توزيع عنية الدراسة حسب المركز الوظيفي	156
15	الأعمدة التكرارية لتوزيع عنية الدراسة حسب الخبرة	157
16	نموذج تشرشل	158
17	نموذج قياس واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في مؤسسة الإقتصادية	182
18	نموذج قياس مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتطبيق على المؤسسة الإقتصادية	186
19	نموذج قياس الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية	187
20	نموذج قياس تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة	189
21	النموذج العام ونتائج معاملات الإنحدار	192

قائمة المختصرات

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CNC	conseil national de la comptabilité
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IAASB	International Audit and Assurance Standard Board
IAPC	International Auditing Practice Committee
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standards on Auditing
NAA	Normes Algériennes d'Audit
IOSCO	nternational Organization of Securities Commissions
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
SEC	Securities Exchange Commision
SCF	Système Comptable Financier

مقدمة عامة

مقدمة عامة :

يشهد الاقتصاد العالمي تطوراً كبيراً في ظل توسع الأسواق وانفتاحها واختفاء الحدود التجارية بين الدول وانتشار الشركات متعددة الجنسيات في العالم، هذا ما جعل العديد من المنظمات والهيئات الدولية المعنية بمسألة توحيد المعايير المحاسبية والمتمثلة في منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية والإتحاد الأوروبي ،والأمم المتحدة، من أجل الجمع بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي.

أدت جهود هذه المنظمات والهيئات المحاسبية إلى إعداد وتطوير معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية IAS / IFRS، وقد أدى هذا الإنتاج المحاسبي إلى إرضاء أطراف المحاسبة الدولية وتم تطبيقه في العديد من البلدان من خلال تكييف حساباتهم مع معايير المحاسبة الدولية. وبالتالي التكيف مع البيئة الدولية.

و الجزائر تكيفت مع هذه المعايير والدخول في دائرة الاقتصاد العالمي، وبما أنها تسعى للانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، وهذا سواء كانت بياناتها المالية أو نتائجها بشكل عام ذات طابع دولي، لقد نفذت العديد من الإصلاحات، لأن هذه الإصلاحات أثرت على العديد من الجوانب، من بينها إصلاح النظام المحاسبي عن طريق تغيير مخطط حسابات PCN الوطني إلى نظام محاسبة مالي SCF، مستوحى من معايير المحاسبة الدولية، والذي بدأ تطبيقه اعتبارًا من 1 يناير 2010 بهدف توفير البيانات المالية لصالح جميع أصحاب المؤسسة والمستثمرين والمقرضين المحليين ومن خارج الجزائر، لتمكينهم من الحصول على معلومات محاسبية دقيقة وصورة واضحة عن الوضع المالي للمؤسسة.

وحيث أن المشروع يقع في صميم القدرة التنافسية للاقتصاديات الدول، خاصة بعد ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بحجمها الكبير وتعقيد أنشطتها، فقد أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بأساليب الإدارة التي تضمن التحكم الفعال والاستخدام الأمثل للموارد، حيث توجد العديد من الآليات التي تسمح بمراقبة الأداء واكتشاف الأخطاء والإنحرافات، وأهم هذه الآليات هو التدقيق الخارجي، حيث أصبحت هذه الأهمية أكثر وضوحًا بعد الطلب المتزايد على خدمات المدقق وتعدد الأطراف التي تستخدم تقرير المدقق.

والتدقيق هو مكمل لعلوم المحاسبة، واعتبار أن المحاسب تابع للمؤسسة، فهذا من شأنه أن يجعله عرضة للإنحياز لصالح المؤسسة بسبب إمكانية وجود أهداف مشتركة من ناحية، فإن اعتماد المحاسبة وحدها كأداة رقابية لم يصبح كافياً للتحكم في أدائها من ناحية أخرى.

انبثقت مهنة التدقيق عن المدقق كطرف محايد ذو خبرة ومهارة يراجع عمل المحاسب في المراجعة المالية والمحاسبية وهو من أقدم أنواع المراجعة من حيث المظهر وأكثرها انتشارا حتى الآن،إن تطوير المؤسسات وتعدد الجهات التي تحتاج الآن إلى رأي المدقق الخارجي كضمان للمعلومات المقدمة للغير.

أدى تطور أهداف التدقيق والتقنيات المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف وحتى المجالات التي تمارس فيها مهام التدقيق إلى زيادة الطلب على مهنة التدقيق وبالتالي إلى زيادة المنافسة بين مكاتب التدقيق وتنوع الخدمات المقدمة من خلال المدققين لجذب أكبر عدد من العملاء مما أدى إلى تطوير المهنة على الصعيدين المهني والأكاديمي.

لذلك، ظهرت الحاجة إلى مبادئ رئيسية تحكم هذه الممارسة في شكل معايير محددة تنظم وتوحد عمل مهنة التدقيق، ليس فقط على المستوى المحلي، ولكن أيضًا على المستوى الدولي.

وهكذا، سعت الهيئات الدولية إلى تقليل التفاوت في الأداء بين ممارسي مهنة التدقيق في معظم دول العالم ليقترب قدر الإمكان من الموضوعية، بقيادة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، الذي يمثله الاتحاد الدولي للمحاسبين، لجنة المراجعة واللجان الأخرى المنبثقة عنها والتي عملت على تطوير وتحسين فاعلية المستوى الفني والأهمية التي تعلق على هذه المعايير ترجع إلى الحاجة الملحة والمستمرة لممارسة معايير الأداء للممارسين الذين يتجاهلون جميع جوانب مختلف الأعمال التجارية، من خلال إصدار معايير التدقيق الدولية ISA وكذلك لأنها تمثل نماذج لما يجب أن يكون عليه الأداء الحقيقي للمهنة، وهو ماجعل مكاتب التدقيق العالمية تلتزم بهذه المعايير، لا سيما أنها تخضع للتعديل المستمر، في محاولة للسعي للحفاظ على مواكبة التغيرات في الاتجاه (التطورات الاقتصادية)[1].

فقد أصبح من الضروري على الجزائر أن تكون قادرة على ممارسة مهنة التدقيق استجابة لمتطلبات الواقع الاقتصادي الحالي، خاصة بعد فتح فروع للشركات في الجزائر حيث تحتاج هذه الشركات

[1]– بهلولي نور الهدى، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر : دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين**،مذكرة دكتوراه ،تخصص محاسبة ومالية وتدقيق،جامعة سطيف 1،2018 ،ص :7.

إلى إجراء قراءة موحدة لقوائمها المالية والنتائج التي راجعها المدققون الجزائريون وإذا أصبح من السهل توحيد القوائم المالية في المشروع الجزائري واعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS من خلال تطبيق نظام المحاسبة المالية SCF، فالأمر ليس مسألة تتعلق بالتدقيق المحاسبي. بما أن ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر تعاني من عدم وجود إطار مرجعي موحد محلياً أو دولياً، فإنها تسهل ممارسة هذه المهنة، لأنها تحكم ممارسة بعض التشريعات التي لا ترقى إلى مستوى المعايير. كما يجب مراعاة وضع معايير لما هو ضروري لممارسة المهنة، سواء من خلال اعتماد معايير تدقيق دولية أو البناء عليها لرفع مستوى الأداء المهني للتدقيق المحاسبي في الجزائر.

كما يعتبر التدقيق الخارجي من أهم الآليات التي تعتمد عليها حوكمة الشركات لما لها من أثر في الحصول على البيانات المالية التي تتميز بدرجة عالية من الشفافية والإفصاح والمصداقية، وحيث أنها الوسيلة الوحيدة التي يعتمد عليها أصحاب المصلحة بقوة في ممارسة حقهم في السيطرة على المؤسسة بهدف استقلالية الرأي وحياده.

تعد حوكمة الشركات من أكثر الموضوعات شيوعًا في السنوات الأخيرة، نظرًا لأهميتها التي أصبحت متأصلة في نفوس الإقتصاديين والمحاسبين وغيرهم من العلماء المهتمين، وذلك لتأثيرها المباشر على دوام واستمرارية إقتصاد الدول ؛ بينما تعود جذورها التاريخية إلى مجموعة الانهيارات الاقتصادية التي شهدتها العديد من دول العالم في العقود الأخيرة، مثل الانهيارات التي شهدتها شركةDaewoo بكوريا الجنوبية سنة 1998،ثم الإعسار المالي لدى شركة Flowte سنة 1999 بألمانيا، ثم تخللت أزمة شركة "Enron" في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية التي تعد سابع أكبر شركة في أمريكا سنة 2001[2].

تلتها بعد ذلك شركة Worldcom للاتصالات عام 2002، وعدة شركات أخرى التي عايشت هذه الأزمات مما استدعى إلى ضرورة الاهتمام بمصطلح الحوكمة[3].

وبالتالي، لكي تضمن المؤسسات والشركات الدولية بقائها وإستمراريتها مع زيادة قدرتها التنافسية في نفس القطاع الذي تنشط فيه، يجب تحديد تأثير معايير المحاسبة الدولية والتدقيق على حوكمة المؤسسات ،وهذا ما حرصت عليه عديد من المنظمات الدولية، ومن ثم اعتبار كل من عمليات

[2]- صبايحي نوال ،**حوكمة المؤسسات من خلال اخلاقيات المهنة المحاسبية**،.مذكرة دكتوراه ،تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3 : كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،،سنة 2017،ص :8.

[3]- سندس ماجد رضا. "**آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية (دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات ومدراء بعض الدوائر)**." *Al-Ghary Journal of Economic and Management Sciences* 7.20 (2011).ص :1.

التدقيق المالي والمحاسبي أداة ضرورية في تحديد قيمة المؤسسة من خلال إضافة ميزة الصدق والشفافية ضمن بياناتها المالية المنشورة من خلال تقرير المدقق الذي يتسم بالنزاهة والمصداقية.

على ضوء ما سبق يمكن طرح السؤال الرئيسي الذي يؤطر هذه الدراسة والمتمثل في :

" ما مدى تأثير المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق على حوكمة المؤسسات الإقتصادية ؟"

وللإجابة على الاشكالية الرئيسية إخترنا طرح بعض التساؤلات الفرعية التي نعتقد أنها تفيد في دراسة ومناقشة الجوانب التي ترتبط بإشكالية البحث وهي :

1-ماهو واقع تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية في الجزائر؟.

2-ما هو واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق وأثره على التحديات الإقتصادية ؟.

3-ما مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق وأثرها على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية في الجزائر ؟.

4-ما مدى تأثير المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق على التحديات الإقتصادية ؟.

5-هل تحديات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق تؤثر على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية في الجزائر ؟.

ومن أجل معالجة الاشكالية الرئيسية للدراسة المقدمة أعلاه والإجابة على الأسئلة الفرعية الناتجة منها، تمت صياغة الفرضيات التالية :

ف1.1: واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق له تأثير ايجابي على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية.

ف2.1: واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق له تأثير ايجابي على التحديات الاقتصادية

ف1.2:مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق تؤثر ايجابيا على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية.

ف2.2: مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق تؤثر ايجابيا على التحديات الاقتصادية

ف3 :تؤثر تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق على حوكمة المؤسسات الإقتصادية.

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى:

- ✓توضيح المفاهيم المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية،التدقيق والحوكمة.
- ✓ تبيان المبادئ التي جاءت بها المنضمات الدولية المهتمة بحوكمة الشركات والتي تخص الأطراف الخارجية مثل المساهمين من خلال الحفاظ على حقوقهم والأطراف الداخلية مثل الجهات الإدارية الذين يعملون على نشر المعلومات المالية والغير المالية للمساعدة على اتخاذ القرارات.
- ✓توضيح النظريات المفسرة لحوكمة الشركات والأسباب التي أدت إلى تطوير موضوع حوكمة الشركات وهذا نتيجة لتفاقم الأزمات الاقتصادية والمالية التي هددت استمرارية الشركات.
- ✓تبيان العلاقة الناشئة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات لدعم الخصائص النوعية لمخرجات المحاسبة باعتبار التدقيق الخارجي من الآليات الخارجية الهامة في تفعيل مبادئ الحوكمة المؤسسية.
- ✓آثار تفعيل الحوكمة بالمؤسسات الإقتصادية على الإفصاح والشفافية.
- ✓ الوقوف على الآثار الناتجة عن العمل بمعايير المحاسبة الدولية والتدقيق في مجال الحوكمة المؤسسية.
- ✓التعرف على واقع الحوكمة بالمؤسسات الإقتصادية وأهم المبادئ الإرشادية لتطبيقاتها.

أهمية الدراسة :

تنبع أهمية الدراسة التي تدور حول موضوع تأثير المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية في النقاط التالية :

- ➢ تعزيز الشفافية والمصداقية :المعايير المحاسبية الدولية توفر إطارا موحدا لتقارير الحسابات والتقارير المالية للشركات العاملة عبر الحدود،هذا يساهم في زيادة شفافية المعلومات المالية وبالتالي يزيد من مصداقية المؤسسات أمام المستثمرين والمساهمين.

- تحسين إدارة المخاطر:توفر المعايير الدولية إطارا لتقديم معلومات دقيقة حول المخاطر المالية والتشغيلية،ذلك يساعد مجلس الإدارة وإدارة الشركة على فهم وإدارة هذه المخاطر بشكل أفضل.
- تعزيز الثقة في الأسواق المالية :بفضل المعايير المحاسبية الدولية وإجراءات التدقيق الصارمة، يمكن أن تزيد الثقة في الأسواق المالية، وهذا يجذب المزيد من الإستثمارات ويعزز الإستقرار الإقتصادي.
- تعزيز الحوكمة : المعايير المحاسبية الدولية تشجع على تبني ممارسات حوكمة قوية في المؤسسات، حيث تتضمن متطلبات للإفصاح والشفافية وتحديد أدوار ومسؤوليات مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- تعزيز التنافسية :توفير معلومات مالية دقيقة قابلة للمقارنة والتقدير بين الشركات المختلفة يمكن أن يساعد في تعزيز التنافسية ،حيث يمكن للمستثمرين والعملاء والشركاء التجاريين إتخاد قرارات مستنيرة بشأن التعامل مع الشركات.

بالإضافة إلى ذلك ،يمكن أن تساعد دراسة تأثيير المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق عللى الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية في تحسين الفهم للتحديات والفوائد المحتملة لتطبيق هذه المعايير ،مما يساهم في تحسين الأداء المالي والإداري للشركات وتعزيز استدامتها في المستقبل.

دوافع الدراسة :

1- الأسباب الموضوعية :

- إرتباط الموضوع بمجال التخصص " محاسبة وتدقيق ".
- فهم كيفية تأثير الإمتثال للمعايير على الإلتزام القانوني والتنظيمي.
- يعتبر موضوع المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق والحوكمة من المواضيع الهامة على الساحة الدولية والمحلية.
- الرغبة في تطوير فهم أعمق لموضوع المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق ومدى تأثيرها على الحوكمة.
- إثراء المكتبة العربية بمرجع علمي إضافي يعتمد عليه في الدراسات اللاحقة.

2- الأسباب الشخصية :

- الرغبة والميول الشخصي للإهتمام بالبحث في مجال المحاسبة والمالية .
- تطوير المهارات اللازمة في مجال المحاسبة والتدقيق .
- الرغبة في فهم كيفية تأثير المعايير المحاسبية الدولية وعمليات التدقيق على الحوكمة.
- الإهتمام بالتطورات الإقتصادية والمالية العالمية.

- الرغبة في المساهمة في تحسين الحوكمة المؤسسية .
- الرغبة في مساعدة المؤسسات الإقتصادية على تحسين أدائهم المالي والمحاسبي والحوكمي .

حدود الدراسة :

وحتى نتمكن من دراسة موضوعنا بجدية وفعالية أكبر، فقد تم تقسيم الدراسة حسب الزمان والمكان اللازمين والقيود البشرية، على النحو التالي :

الحدود المكانية :

وتضم الحدود المكانية مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الناشطة في شمال غرب الجزائر، والتي ضمت كل من الولايات التالية : تلمسان، تموشنت، معسكر، بلعباس؛

الحدود الزمنية :

تم إجراء هذه الدراسة من خلال توزيع استمارة الاستبيان على العينة خلال الفترة الممتدة من:مارس 2022 إلى غاية نوفمبر 2022.

الحدود البشرية :

تمثلت في عينة من المدقيقن ،محاسبين ،مجلس ادارة ،أساتذة مهتمين بالمحاسبة والتدقيق .

منهجية الدراسة :

من أجل تأكيد أو دحض فرضياتنا المقترحة، قمنا بإجراء دراسة وصفية وتحليلية لتقييم الإطار النظري لدراستنا، وذلك من خلال مراجعة الأدبيات ودراسة تجريبية أجريت ميدانياً وعبر الإنترنت عبر (Google Forms)، استناداً إلى استبيان ورقي واستبيان إلكتروني،مخصص للعينة المدروسة :مدققين ،محاسبين ،مجلس إدارة ،أساتذة مهتمين بالمحاسبة والتدقيق .

تم تنفيذ معالجة البيانات التي تم جمعها في الميدان من خلال :تحليل استكشافي بإستخدام برنامج spss.25 وتحليل عامل التوكيد بإستخدام طريقة المعادلات الهيكلية بإستخدام برنامج STATISTICA نسخة 08.

صعوبات الدراسة :

تمثلت صعوبات الدراسة التي واجهتنا في الدراسة فيما يلي :

- نقص المراجع والدراسات التي تناولت موضوع أثر المعايير المحاسبة الدولية والتدقيق على الحوكمة ؛
- عدم الالتزام بمواعيد إجراء المقابلة من بعض الأطراف ؛
- رفض بعض المؤسسات إجراء المقابلة وعدم الإجابة على الإستبانة ؛
- عدم جدية بعض المدققين في الإجابة على الاستبانة ؛
- التوزيع الإلكتروني للإستمارات حال بيننا وبين تقديم مختلف التوضيحات للمستجوبين ؛

هيكل الدراسة :

للتعرف على كافة جوانب الموضوع وللإجابة على التساؤلات المطروحة، قمنا بتقسيم البحث إلى أربعة فصول : فصل نظري، وفصل عن الدراسات السابقة، وفصل خاص بالمنهجية المتعلقة بالدراسة التجريبية وجمع البيانات، والفصل الرابع خاص بالدراسة التطبيقية، تسبق هذه الفصول مقدمة عامة للموضوع، وينتهي البحث بخاتمة تعرض فيها نتائج اختبار الفرضيات الواردة في المقدمة، ونقدم فيها بعض التوصيات التي رأيناها ضرورية بناء على نتائج البحث.

الفصل الأول : وقد تتضمن الأدبيات النظرية المتعلقة بالدراسة وقد قسمناه إلى أربعة مباحث نظرية ،يحتوي الأول منها على الإطار المفاهيمي للمحاسبة والمعايير المحاسبة الدولية ،أما المبحث الثاني خصص للإطار المفاهيمي لتدقيق الحسابات ،أما المبحث الثالث خصص للحوكمة الشركات (المفهوم ،النشأة،النظام والتطور) ،أما المبحث الأخير تضمن العلاقة المتبادلة بين المعايير المحاسبية الدولية ،التدقيق وحوكمة المؤسسات.

الفصل الثاني : تم تخصيصه للدراسات السابقة المرتبطة إرتباطا مباشرا بأحد متغيرات الدراسة .

الفصل الثالث : مخصص لعرض الجوانب المنهجية المتعلقة بالدراسة التجريبية وجمع البيانات. أولاً قمنا بعرض مجال البحث والنموذج النظري المفاهيمي والفرضيات المقترحة، ثم تطوير الاستبيان ومقاييس القياس، بعد جمع البيانات ووصف العينة وطريقة تحليل البيانات.

الفصل الرابع : عرض النتائج وتحليلها ومناقشتها. نقدم في المبحث الأول نتائج التحليل العاملي الاستكشافي، والمبحث الثاني يلخص نتائج التحليل العاملي التوكيدي، أما المبحث الثالث فيتضمن اختبار الفرضيات من خلال تحليل النموذج باستخدام النمذجة بالمعادلات الهيكلية.أما المبحث الرابع فيتضمن مناقشة وتفسير النتائج.

الفصل الأول

الإطار النظري

مقدمة:

تعتبر المحاسبة أداة لإيصال المعلومات المحاسبية وأن أي تلاعب فيها من شأنه أن يفقد أهميتها، بما في ذلك التأثير على القرار الاستثماري، الأمر الذي يتطلب أن تتميز المعلومات المحاسبية المنشورة بدرجة عالية من المصداقية، وأن تكون كذلك قابلة للمقارنة من أجل الاعتماد عليها، ويتم ذلك من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

المحاسبة هي نظام معلومات، يتكون من مدخلات تعبر عن الأحداث والعمليات التي تجري في المؤسسة وتسمى البيانات، والتي تتم معالجتها وفقًا للنظام المحاسبي المستخدم، لإنتاج المخرجات الممثلة في البيانات المالية والتي لها أشكال مختلفة وفقًا لـــ نظام المحاسبة المالي (scf) في البيانات المالية[4]، والذي يعكس الوضع الفعلي للشركة.

قامت الجزائر، كغيرها من دول العالم، بمراجعة نظامها المحاسبي الذي لم يعد يلبي احتياجات مختلف المستثمرين، لا سيما فيما يتعلق بجودة المعلومات المقدمة،وكانت الفكرة تبني نظام محاسبة يهدف إلى توحيد اللغة المحاسبية وإعطاء قراءة موحدة للقوائم المالية المنشورة ومتطلبات اقتصاد السوق من حيث الكفاءة المدرجة في البيانات المالية للمؤسسات الاقتصادية.

من خلال هذا الفصل نسعى إلى معالجة وعرض المباحث التالية :

- **المبحث الأول :الإطار المفاهيمي للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية.**
- **المبحث الثاني :الإطار المفاهيمي للتدقيق الحسابات.**
- **المبحث الثالث : حوكمة الشركات :المفهوم،النشأة، النظام والتطور.**
- **المبحث الرابع :العلاقة المتبادلة بين المعايير المحاسبية الدولية ،التدقيق وحوكمة المؤسسات.**

[4]- خيرة معمري،**دور جودة المعلومات المحاسبية في تعزيز الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية –دراسة عينة من مؤسسات اقتصادية جزائرية**، قسم علوم التسيير ،جامعة الشلف ،سنة 2021 ،ص :2.

المبحث الاول : الإطار المفاهيمي للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

في هذا المبحث سوف نقدم لمحة عامة عن المحاسبة، فهي أداة أساسية ومهمة يتم من خلالها تقديم المعلومات المالية لمستخدميها في الوقت المناسب، الأمر الذي يتطلب توحيد المبادئ والأسس لتطوير مهنة المحاسبة دوليًا من خلال المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي زيادة فعالية الخدمات التي تقدمها المحاسبة لمتلقي المعلومات المحاسبية

1.1 : المحاسبة مفهومها ووظائفها، فروضها، مبادئها

لا يوجد مفهوم موحد ومتفق عليه عالميا للمحاسبة الدولية، وبالتالي سوف نستعرض في هدا المطلب بعض المفاهيم للمحاسبة الدولية ومحاولة إبراز أهميتها ،أهدافها ودلك من اجل الاستفادة من خدماتها المحاسبية على الصعيد الدولي.

1.1.1 تعريف المحاسبة :

لغة :هي "مناقشة الحساب والمجازاة بناء على تلك المناقشة "، والمحاسبة هي المصدر الصريح من الفعل الرباعي (حاسب) والزيادة المستفادة في هدا الفعل تفيد المشاركة بحيث أن عملية المناقشة تستوجب طرح الأسئلة والاستفسارات للوقوف على صحة العمليات المحاسبية المسجلة في الدفاتر ودقتها ،أما اسم الفاعل من (حاسب) هو محاسب واسم المفعول هو محاسب ،أما الجدر الثلاثي للفعل حاسب فهو حسب بمعنى أحصى وعد ،والحساب بمعنى العد.[5]

اصطلاحا : لعلم المحاسبة عدة تعاريف وهدا راجع الى اختلاف وجهات النظر حول المحاسبة ،وبالتالي لا يوجد اتفاق جلي على تعريفها.[6]

تعرف المحاسبة كنظام للمعلومات،وتؤدي المحاسبة دورها كنظام للمعلومات في عملية مستمرة ومتكاملة من خلال مجموعة متجانسة ومترابطة من الموارد المادية والبشرية في المؤسسة المسؤولة عن تدوين المعلومات المحاسبية والمالية وإيصالها الى الهياكل الإدارية من أجل التخطيط والرقابة على الأنشطة،من أجل تشكيل إطار يتم من خلاله تنسيق جميع الموارد (المالية والمادية والبشرية) لتحويل البيانات الى معلومات لتحقيق أهداف المشروع[7] ،

كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين(AICPA) بأنها عملية تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي ،بالإضافة الى استخراج النتائج المالية وتفسيرها وتحليلها [8]، كما أنها تعتبر الوسيلة أو أسلوب منظم لتسجيل الأحداث الاقتصادية حسب تسلسلها الزمني[9] ،وكذلك تعتبر نظام لإنتاج المعلومات المتعلقة بالشركة ومساعدة الأطراف على اتخاذ القرارات[10].

---

[5]-خيرة معمري،**دور جودة المعلومات المحاسبية في تعزيز الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية –دراسة عينة من مؤسسات اقتصادية جزائرية**، قسم علوم التسيير ،جامعة الشلف ،سنة 2021 ،ص 32.

[6]-رضوان محمد ألعناتي ،**مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها** ،دار الصفاء، الأردن ،الجزء الأول،الطبعة 7 ،2008، ص 13.

[7]-خيرة معمري، **مرجع سابق ذكره** ،ص 32.

[8]-رضوان محمد ألعناتي، **مرجع سابق ذكره** ،ص 13.

[9]-عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة** ،دار وائل ،الأردن، الطبعة الأولى ،2008 ،ص :39.

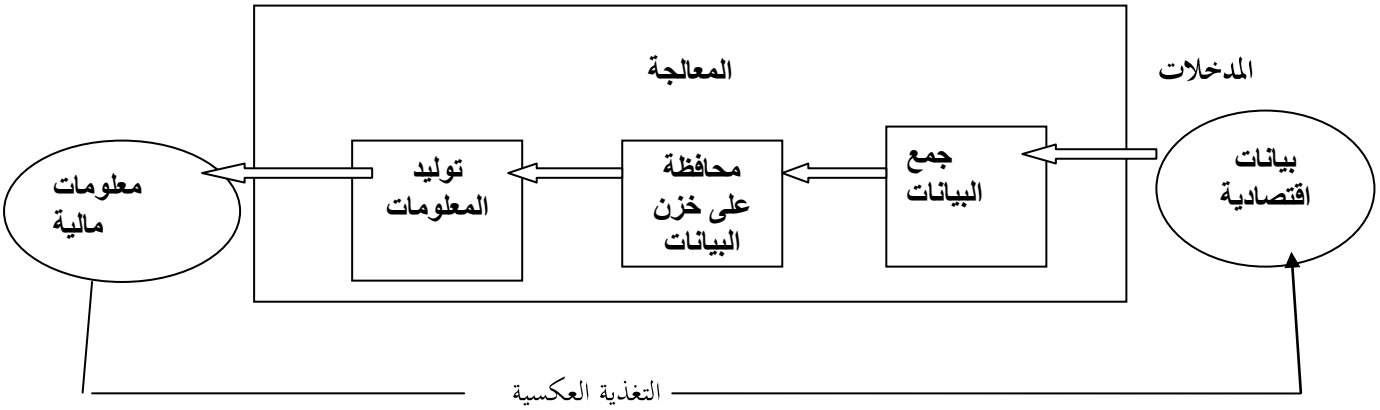
[10]-سيد عطا الله السيد ،**المفاهيم المحاسبية الحديثة** ،دار الراية، الأردن، الطبعة الأولى ،2009، ص: 21.

للمحاسبة عدة مظاهر ،منها أن المحاسبة كنظام للمعلومات ،يوظف عمليات الوحدة الاقتصادية لاستخراج معلومات محاسبية ملائمة ومن ضمن تلك العمليات مايلي:

- تسجيل جميع البيانات الاقتصادية؛
- المحافظة على خزن البيانات؛
- تحضير معلومات كمية ومالية .

الشكل الموالي يوضح ملخص ما سبق ذكره :

الشكل رقم (1) : العمليات ضمن الأنشطة المحاسبية



المصدر :إبراهيم الجز راوي وعامر الجنابي ،**أساسيات نظم المعلومات المحاسبية** ،دار اليازوري، الأردن ،2009 ،ص:24.

من خلال هدا الشكل رقم (1)يمكن أن نوضح بعض المصطلحات وهي كما يلي :

1. **المدخلات** : بما أن البيانات تشكل مدخلات النظام ولأنها مرتبطة بعمليات الوحدة الاقتصادية وبقية الأحداث فيجب أن تكون كذلك،تجمع وتدخل في النظام لعمليات المعالجة اللاحقة،فالمستندات والسجلات التي تصف العلاقة بين العمليات المالية بين الوحدة الاقتصادية والبيئة المحيطة تشكل مدخل للنظام المحاسبي؛[11]
2. **المعالجة** : تشير عملية المعالجة الى الإجراءات أو الخطوات التي يتعين إجراؤها لتحويل المدخلات الممثلة في البيانات الأولية الى منتج نهائي وهو المعلومات[12]، أي أنها تمثل تقنية نظام الجانب ،وهي مجموعة من العمليات المحاسبية، للمقارنة والتلخيص والتصنيف والفرز التي تتم على البيانات المدخلة لغرض تحويلها الى معلومات تقدم للمستفيد النهائي[13]؛

[11]- خيرة معمري،**مرجع سابق ذكره** ،ص 34.

[12]-نضال محمود الرمحي وزياد عبد الحليم الدبية ،**نظم المعلومات المحاسبية** ،دار المسيرة للنشر والتوزيع،الأردن ،الطبعة الأولى،2011،ص 21.

[13]-خيرة معمري،**مرجع سابق ذكره**،ص 34.

3. **المخرجات:**هي التي يتم فيها تحويل البيانات التي تم تشغيلها الى معلومات ثم يتم توصيلها بعد دلك الى مستخدمين مختلفين،على سبيل المثال ،يتم تحويل البيانات المبيعات الى فواتير للعملاء ،ثم يتم إتباع عملية التحصيل ،وبمجرد إن يتم دلك الجزء منها تم جمعه ،يعتبر حدث اقتصادي جديد يجب تسجيله وتشغيله مرة أخرى، وهكذا[14]؛
4. **التدقيق والرقابة:**تخضع المدخلات والعمليات والمخرجات في النظام لعملية التدقيق والرقابة الخارجية (المدقق أو أي طرف آخر)؛[15]
5. **التغذية العكسية (التغذية الراجعة)** : هي المخرجات التي يتم إرسالها مرة أخرى الى النظام كمصادر للمعلومات ويمكن أن تكون التغذية العكسية (من داخل المنظمة)، أو تكون خارجية (من خارج المنظمة) وتستخدم لبدء العمليات أو تعديلها وتغييرها.[16]

وهنا تظهر أهمية التغذية الراجعة،لأن هدا بدوره يعمل على مراقبة حركة النظام بحيث يتحرك حسب الحالة المرغوبة وبما يتناسب مع البيئة الخارجية،وبالتالي يراقب النظام نفسه.

لا تنتمي المحاسبة بطريقتها الى العلوم الدقيقة ،على الرغم من أنها تلجأ أحيانا الى استخدام الأدوات الإحصائية والرياضية ،ولا تنتمي الى العلوم التجريبية،حيث أن الغرض من دراستها هو المؤسسة الاقتصادية ،وهو أمر غير صحيح للتجربة،بل تنتمي الى علوم الملاحظة التي تتعامل مع دراسة المؤسسات الاقتصادية التي تنشط في الدولة،ولكن فيما يتعلق بموضوعها،تنتمي المحاسبة الى العلوم الإنسانية ولا سيما العلوم الاجتماعية ،لدلك فان المحاسبة تتعامل مع التحويلات السارية بين الوحدات المختلفة تعتبر حتما مجموعات اجتماعية،لأنها تهتم بالتحويلات التي لها آثار اجتماعية، وفي الأخير تصدر تقارير مفيدة للأشخاص المعنيين بهده الأنشطة.

كما تعرفها الجمعية الأمريكية للمحاسبة(A.A.A) في إحدى التقارير الصادرة عنها عام 1941 م، المحاسبة هي: "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وتفسير النتائج التي تسفر عنها هده العمليات والأحداث "[17].

كما عرفتها سنة 1966،بأنها :"نظام للمعلومات يهتم بقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية التي يستفيد منها متخذو القرارات "[18].

أما معهد المحاسبيين القانونيين الأمريكيين(AICPA) في البيان رقم 4 الصادر عن هيئة المبادئ المحاسبية في سنة 1970 م،عرف المحاسبة بأنها :"نشاط خدمي وظيفتها تقديم معلومات كمية ذات طبيعة مالية بالدرجة الأولى عن

---

[14] – دبيان السيد عبد المقصود محمد وعبد اللطيف ناصر نور الدين ،**نظم المعلومات المحاسبية–مدخل تحليل وتصميم النظام**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر مصر،2011،ص 331.

[15] –إبراهيم الجز راوي وعامر الجنابي ،**أساسيات نظم المعلومات المحاسبية**،دار اليازوري، الأردن ،2009،ص:21.

[16] –إبراهيم الجز راوي وعامر الجنابي،**مرجع سابق ذكره**،ص 21.

[17] –**American accounting association ,AAA committee to prepare a statement of basic accounting theous**,**Evanstion**,AAA,1966.

[18] –**American Accounting Association**,op,cit,p64.

الوحدات الاقتصادية بهدف أن تكون هده المعلومات نافعة في اتخاذ القرارات الاقتصادية وفي الاختيارات العقلانية بين طرق النشاط البديلة "[19].

أما هيئة معايير المحاسبة الأمريكية(FASB) ودلك في بيانها رقم 1 لسنة 1978،وكذلك بيانها رقم 4 لسنة 1980،اعتبرت المحاسبة بأنها:"نظام المعلومات يجمع المعلومات الاقتصادية عن المنشأة ويوصلها الى الفئات المهتمة بتلك النشأة لمساعدتها في اتخاذ القرارات "[20].

ومن خلال هده التعاريف، يمكن إعطاء تعريف شامل للمحاسبة ،تعتبر علم الذي يدرس القياس والإيصال والتفسير للنشاطات المالية ودلك من خلال تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية والعرض والإفصاح عن المعلومات المالية من خلال القوائم المالية التي تعد عن فترات زمنية محددة،لتقديمها الى مستخدميها من اجل اتخاذ القرارات المناسبة.

2.1.1 وظائف المحاسبة :

شهدت مهن المحاسبة تطوراً يتزامن مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والبيئية،حيث يمكننا صياغتها على النحو التالي[21]:

1.2.1.1 وظيفة تسجيلية

.بمعنى أن المحاسبة تعمل على تسجيل جميع المعاملات المالية حسب تسلسلها الزمني.

2.2.1.1 وظيفة تحليلية

وتعتمد هذه الوظيفة على جمع المعلومات المالية وبلورتها في الدفاتر والملاحق لتوضيح وضعية موارد المؤسسة وكذلك نفقاتها، والتي ستكون بمثابة قاعدة صحيحة تقوم عليها وظيفة الرقابة.

3.2.1.1 وظيفة رقابية

تتم ممارسة وظيفة المراقبة بشكل أساسي من خلال مقارنة مؤشرات الأداء الفعلية والتقديري (معياري) لتحديد الانحرافات وأسبابها.

4.2.1.1 وظيفة استشارية

يبدأ عمل هذه الوظيفة من خلال تقارير أداء مختلفة تصل إلى الإدارة حيث تساهم هذه التقارير من خلال الكشف عن النتائج وتقييمها والاستفادة من نقاط القوة والضعف التي لوحظت أثناء المراقبة.

---

[19] -**Accounting principles underling financial statements of business enterprises** ;AICPA ,New Yourk,1970,p40.

[20]-محصول نعمان،**دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية بالبنوك التجارية**،رسالة دكتوراه،تخصص محاسبة،جامعة أم البواقي،2017،ص 34.

[21]-خليل الدليمي ،عبد الرزاق الساكني،نواف فخر،**مبادئ المحاسبة المالية**،الجزء 01،دار الثقافة للنشر،عمان،الأردن،2005،ص:14.

3.1.1 فروض المحاسبة :

تخضع عملية المحاسبة وإعداد البيانات المالية لمجموعة من الافتراضات والقواعد المقبولة بشكل عام والمتعارف عليها،لذا يجب على الباحث في مجال المحاسبة أن يعرفهم حتى يتمكن من أداء العمل المحاسبي بشكل صحيح، في هذا الصدد، سنتناول أهم الافتراضات المتفق عليها على النحو التالي:

1.3.1.1 فرض استقلالية الشخصية القانونية

يعتمد هذا الافتراض على حقيقة أن أي وحدة محاسبية عندما يتم تأسيسها وتكتسب الشخصية القانونية تكون مستقلة ومنفصلة عن مالكي الوحدة، مما يعني أن البيانات المالية التي يتم إعدادها تتعلق فقط بالمعاملات التي تقوم بها الوحدة وليس بالمعاملات التي تخص مالكي تلك الوحدة.

2.3.1.1فرض الاستمرارية

يستند هذا الفرض إلى حقيقة أن تكوين أي وحدة محاسبية يتم بقصد الاستمرار في ممارسة نشاطها دون نية إيقاف النشاط، باستثناء أنهم يتوقعون استمرارها لفترة كافية لتحقيق أهدافها والتزاماتها، ويستند هذا الافتراض إلى الفصل بين الوحدة المحاسبية والمالكين لأنهما شخصيتان مستقلتان ولكل منهما أهداف وخطط منفصلة عن بعضها البعض يسعيان إلى تحقيقها، ويعتبر افتراض استمرارية الأعمال أحد الافتراضات الأساسية التي يقوم عليها التطبيق المحاسبي الآن، حيث يعتبر أساسًا لتبرير أسس وقواعد القياس والتقييم المحاسبي[22].

وما ساهم في صحة ومنطق هذا الافتراض هو ظهور شركات مساهمة التي تعتمد بشكل أساسي على المسؤولية المحدودة للمساهمين، وهي مقدار حصصهم في رأس المال، وأيضا لا تتأثر حياة الشركة ببيع أو نقل أو تنازل عن حصة في رأس المال إلى أحد المساهمين أو وفاته[23].

3.3.1.1فرض استقلالية الدورات المالية

ويستند هذا الافتراض إلى إعداد البيانات المالية لكل دورة على حدى، والتي يتم فيها تسجيل المعاملات التي تمت خلال هذه الدورة فقط، ولكنها بشكل عام هي السنة التقويمية، بحيث يتم إنشاء حسابات المنشأة نظريًا في بداية كل عام ثم تصفيتها في نهاية السنة المالية، ثم يتم إعادتها في بداية العام التالي إلى يتم تصفيتها مرة أخرى في نهاية السنة الثانية وهكذا، حيث يتيح لنا هذا الافتراض معرفة نتيجة نشاط الوحدة من حيث الربح أو الخسارة في كل دورة على حدى[24].

4.3.1.1فرض القياس النقدي

تتكون الموارد الاقتصادية التي تمتلكها الوحدة المحاسبية من مجموعة من الموارد غير المتجانسة (الأراضي ،بنايات ،سلع،... وما إلى ذلك)، وبسبب صعوبة قياس هذه الموارد، أصبح من الضروري إيجاد وحدة موحدة من القياس الذي يتم بموجبه قياس

---

[22]-محمد سمير الصبان،اسماعيل ابراهيم جمعة،أحمد محمد كامل،**المحاسبة المتوسطة،الاطار الفكري والعملي للمحاسبة كنظام للمعلومات**،الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2003، ص:84.

[23]-دونا لد كيسو، جيري ويجانت ،**المحاسبة المتوسطة**،تعريب أحمد حامد حجاج،الطبعة 2،الجزء الأول،دار المريخ للنشر،الرياض،السعودية،1999،ص:26.

[24]- وليد ناجي الحيالي،**المحاسبة المتوسطة،منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدانمارك** ،2007،ص:28.

المعاملات المالية التي تحدث في الوحدة المحاسبية وتسجيلها لفترة زمنية معينة، لذلك تم استخدام النقود كوحدة قياس باعتبارها اداة للقياس، ولكن مشكلة الوحدة النقدية لقياس القيمة النقدية غير مستقرة وقابلة للتغيير بسبب التضخم، وبالتالي تصبح البيانات المفصح عنها في القوائم المالية غير دقيقة في التعبير عن دقة وصحة المركز المالي للوحدة المحاسبية[25].

4.1.1 مبادئ المحاسبة :

هي مجموعة من القواعد والأساسيات المتفق عليها والمقبولة في المجتمع المهني، والتي تستخدم كدليل علمي وعملي في الممارسة المهنية، وتستمد المبادئ صياغتها من الافتراضات المحاسبية كدليل يوجه صياغة مبادئ المحاسبة إلى أن يصبح إرثا علميًا مشتركًا بين جميع المحاسبين، مما يفسر استمرار المحاسبين في استخدام العديد من المبادئ والقواعد منذ ظهور نظرية القيد المزدوج حتى الآن، وفيما يلي مجموعة من مبادئ المحاسبة المطبقة في الواقع العملي:

1.4.1.1 مبدأ الفترة الدورية:

ويعتبر هذا المبدأ اشتقاقًا لفرض الاستمرارية المحاسبية الذي جرى بحثه في هذا الفصل، مما يعني استمرار المشروع في ممارسة نشاطه دون مراعاة العمر الطبيعي للمالكين، حتى يتم تحديد الأهداف ويتم تنفيذ خطط الوحدة المحاسبية بشكل مستقل عن خطط وأهداف الملاك، حتى التصفية الفعلية. اعتبر مبدأ الدورية من المبادئ الأساسية التي ساعدت في حل المشكلة بين رغبة أصحاب المشروع في معرفة نتيجة عمل المشروع من حيث الربح أو الخسارة على فترات دورية، بدلاً من انتظار أن يتم المشروع. تصفيته نهائيا مما يتعارض مع فرض الاستمرارية. استند هذا المبدأ إلى تصور نظري لعمر المشروع، والذي بموجبه يتم تقسيم عمر المشروع إلى فترات زمنية تختلف مدتها من منشأة إلى أخرى، ولكنها بشكل عام سنة تقويمية تبدأ في 1 / 1 وينتهي في 31/12 من كل عام.[26]

2.4.1.1 مبدأ التكلفة التاريخية

يعد مبدأ التكلفة التاريخية أحد المبادئ الأساسية في المحاسبة لتسجيل عنصر من عناصر الأصول والخصوم واستخداماتها ومصادر تمويلها وكافة المصاريف وجميع المنتجات المعبّر عنها في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية وفي تاريخ اقتنائها وفق المستندات المؤيدة.

و يستند هذا المبدأ أيضًا إلى افتراض الاستمرارية، نظرًا لأن المؤسسة ستستمر في نشاطها لفترة غير محدودة، وأنه لا يوجد إذن مبرر لاستخدام القيم الحالية أو أي قيم أخرى أثناء التقييم كما أنه يقوم على مبدأ الموضوعية لأن البيانات التاريخية تتميز بالموضوعية وإمكانية التحقق،و يعد فرض وحدة القياس، التي تفترض استقرار القوة الشرائية للوحدة النقدية، محددًا رئيسيًا لتطبيق مبدأ التكلفة، على الرغم من أن تطبيق هذا المبدأ قد يؤدي إلى بيانات مضللة إذا تغيرت قيمها بشكل جوهري على مدار الوقت.

---

[25]– مصطفى عوادي، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية**، مذكرة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة أم لبواقي، 2014/2013، ص:15.

[26]– وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك –2007 – ص:67.

التكلفة التاريخية هي سعر السوق العادل في تاريخ الاستحواذ، لأنها ناتجة عن عملية تبادل تمت بالفعل بين الوحدة الاقتصادية والأطراف الخارجية[27].

2.1 : الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية :

المحاسبة فرع من فروع المعرفة التي تتطور مثل العلوم الأخرى، وهذا هو السبب في أن التطور الذي تشهده المحاسبة دفع المهتمين والباحثين في هذا المجال الحيوي إلى ايجاد طرق وأساليب محاسبية جديدة من أجل تلبية الاحتياجات من الأنشطة الاقتصادية المتقدمة والمتطورة، وكذلك التطور الكبير الذي شهده العالم في مجال التجارة الدولية والمعاملات الاقتصادية كنتيجة حتمية للعولمة الاقتصادية، فقد أحدثت تغييراً في الحاجة إلى استخدام المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية، و لم يقتصر ذلك على المالك أو المكلفين بالإدارة، بل امتد ليشمل المجتمع ككل ،وظهور ما يسمى بالمحاسبة الاجتماعية.(*)

وتجدر الإشارة إلى أن حاجة الأنشطة الاقتصادية الدولية لتمويل استثماراتها من عدة دول تختلف أنظمتها المحاسبية أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية جديدة لم تكن معروفة من قبل مما أدى إلى زيادة الاهتمام بمجال المحاسبة الدولية، والتي تهدف إلى تقليص الفجوات المحاسبية بين الدول من خلال تنسيق وتوحيد معايير المحاسبة الدولية مما أدى إلى ظهور معايير محاسبية دولية .

1.2.1 الاطار التاريخي والنظري للمعايير المحاسبية الدولية :

في أعقاب التطور الاجتماعي والاقتصادي الكبير الذي شهدته مختلف دول العالم، كذلك بالنسبة لعلم المحاسبة، لقد تطورت المحاسبة كثيرًا في مختلف المجالات، فكل دولة لديها نظام محاسبة فريد بخصائصه ومميزاته، مما أدى إلى اختلاف في طرق القياس والتقدير والإفصاح المحاسبي، مما أدى إلى استحالة إجراء مقارنات بين الميزانيات المحاسبية التي يعدها كل نظام محاسبي وخاصة مع تطور دور الشركات متعددة الجنسيات والانفتاح على العالم الخارجي، مما أدى إلى محاولة إيجاد نظام محاسبة موحد بين دول العالم ،وهي المعايير المحاسبة الدولية،حيث انتشرت على المستوى الدولي، خاصة عند اعتماده من قبل دول الاتحاد الأوروبي وأستراليا، كما تعتمد عليها بعض دول العالم في إعداد معاييرها الوطنية مثل الجزائر وتونس ودول شرق آسيا، بالإضافة إلى اعتمادها من قبل عدد كبير من الشركات متعددة الجنسيات في إعداد قوائمها المالية ونشر معلوماتهم المالية.

يقودنا الحديث عن معايير المحاسبة الدولية بشكل أساسي إلى مناقشة التطور التاريخي لمعايير المحاسبة ومراجعة أهم تعريفاتها، وهي ما يلي:

أدى نمو التجارة الدولية وظهور الشركات متعددة الجنسيات إلى بروز مشكلة الاختلاف والتنوع في الممارسات المحاسبية التي اضطرت المجتمع الدولي لتنسيق وتوحيد هذه الممارسات المحاسبية على مستوى دول العالم ولتقليل درجة الفروق المحاسبية، وقد بدأ الاهتمام بوضع قوانين وقواعد موحدة للمحاسبة في بداية القرن الماضي وإيجاد لغة مشتركة موحدة تجمع كل دول العالم، لذلك بدأت الجهات المختصة بإصدار معايير محاسبية لتلبية احتياجات المجتمع الدولي من خلال إعداد قوائم مالية يمكن للجميع فهمها واستخدامها لترشيد القرارات.

---

[27]–مصطفى عوادي، 2014/2013**مرجع سابق**،ص:15-16.

(*)– المحاسبة الاجتماعية: هي مفهوم يرتبط بالمسؤولية الاجتماعية للشركات وكيفية تأثيرها على المجتمع بشكل عام، تعبر المحاسبة الاجتماعية عن مجموعة من الممارسات والجهود التي تقوم بها الشركات لقياس وتقييم تأثيرها الاجتماعي والبيئي، إضافةً إلى الجوانب المالية الاقتصادية النموذجية.

تعود فكرة التوافق في معايير المحاسبة الدولية إلى المؤسسات الدولية والشركات متعددة الجنسيات ،نشأت رسميًا من مؤتمر المحاسبة الدولي، الذي عقد في عام 1904 في مدينة سانت لويس بأمريكا، تحت رعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين، وعُقدت العديد من المؤتمرات منذ ذلك الحين. والتي خصصت لمناقشة ومقارنة مبادئ وممارسات المحاسبة في الدول الكبرى في العالم، على الرغم من أن فكرة معايير المحاسبة الدولية نشأت قبل ذلك بكثير، لذا فإن الفكرة هي أمر طبيعي ولدت من الحاجة.[28]

في عام 1972، عقد مؤتمر دولي للمحاسبة في سيدني بأستراليا، حضره 4347 مندوبًا من 59 دولة، حيث تم اتخاذ قرارات لإنشاء هيئات مرخصة للتعامل مع القضايا الناشئة عن الاختلافات المحاسبية بين عدة دول. في عام 1973، تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)[29].

كان تنظيم المؤتمرات نتيجة للضغوط المتزايدة من مستخدمي البيانات المالية من مساهمين مستثمرين والنقابات والاتحادات والمنظمات الدولية والجمعيات الحكومية والجهات الحكومية مما أدى إلى تكوين عدة منظمات لوضع المعايير الدولية وخلق المناخ المناسب لتطبيقها. ومن أهم المنظمات : الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ،لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ،لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC)[30].

وهكذا أصبحت البداية الحقيقية لصياغة معايير المحاسبة الدولية في شهر يونيو 1973 عندما تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية بموجب اتفاقية بين هيئات المحاسبة الوطنية لعشر دول تعتبر رائدة في مجال المحاسبة، وكان مجلس إدارة اللجنة مكونًا من ممثلين عن هيئات المحاسبة الوطنية. يعود تاريخ إنشاء هذه اللجنة إلى نفس عام إنشاء مجلس معايير المحاسبة الأمريكية. ومع ذلك، لم يكن الغرض من إنشائها أبدًا إنشاء كيان محاسبي منافس للسلطة الأمريكية، ولم يتخيل المؤسسون في ذلك الوقت أن الكيان الدولي سيكون له الثقل والقبول العالمي الذي يتمتع به حاليًا في تطوير وصناعة معايير المحاسبة الدولية. ولقد حازت لجنة المعايير بشهرة عالمية في مجال المحاسبة الدولية لأهليتها [31]، وقد انضم عدد كبير من الجمعيات المهنية في معظم دول العالم.

2.2.1 ماهية المعايير المحاسبية الدولية :

عرفت المحاسبة الدولية عدة تطورات شملت التطبيقات العملية، ومع ظهور مشكلة التطبيق ظهرت الحاجة الى أسس نظرية تحكم التطبيق، كما شهدت البيئة المحاسبية الدولية تطورا ملفتا ومستمر ،اتسم بالاتجاه نحو توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، وذلك من خلال تطبيق معايير محاسبية دولية ،التي نتجت لعدة جهود من العديد من الهيئات المهنية للمحاسبة الدولية،وبالتالي تمكين مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية التي تحقق أكبر عائد من خلال ما تحتويه هذه القوائم من معلومات محاسبية ومالية ذات جودة عالية وذات مصداقية .

---

[28]-أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر،2004 ،ص :432.

[29]- مصطفى عوادي،**أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية**،مذكرة دكتوراه ،تخصص محاسبة،جامعة أم البواقي،ص:27.

[30]- لخضر علاوي ،**معايير المحاسبة الدولية** ،الصفحات الزرقاء العالمية ،الجزائر،2012،ص:24.

[31]-مصطفى عوادي ،**مرجع سابق** ،ص:28.

3.2.1 أسباب ،خصائص، أهمية ومجالات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية :

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أسباب وخصائص وأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

1.3.2.1 أسباب ظهور الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية :

هناك العديد من الأسباب والعوامل المتداخلة فيما بينها التي ساهمت في ظهور الحاجة لمعايير محاسبية ذات طابع دولي، سنحاول تلخيصها كالتالي :

أولا : التحولات نحو اقتصاد السوق

في أواخر الثمانينيات وأوائل التسعينيات من القرن العشرين،حدثت العديد من التغيرات والتحولات السياسية والاقتصادية، خاصة في البلدان التي اعتمدت على النظام الاشتراكي كما في البلدان النامية.التحرر الاقتصادي للاقتصاد في معظم هده الدول هو تحرير الاقتصاد من سيطرة الدولة ولكن بدرجات متفاوتة من دولة الى أخرى ومن نشاط الى نشاط حسب إستراتيجية هدا النشاط .دورها في الإشراف على الأعمال التجارية،بما في دلك المتطلبات والأسس لإعداد البيانات والتقارير المالية،حيث أن المعلومات المحاسبية هي العمود الفقري لاتخاذ القرارات المالية وبالتالي أهم ما تستخدمه الشركات للتلاعب بالأسعار وإلحاق الضرر بالمستثمرين.[32]

وقد ساهم دلك في ظهور اختلافات في تعريف بنود القوائم المالية،أي عدم وجود لغة محاسبية مقبولة على المستوى الدولي،ومن بين هده الاختلافات نجد مفهوم الأصول والمصروفات والخسارة،كما ظهرت بعض التناقضات في المعالجة المحاسبية مثل التأجير الذي يعد أصل من أصول الشركة وأحيانا يعد مصروف بالإضافة الى الاختلافات في طرق تقييم المخزون، وقد ساهم دلك في ظهور تناقضات في إعداد كشوف الحسابات والتقارير وجعلها غير قابلة للمقارنة من دولة الى دولة أخرى وأحيانا داخل نفس الدولة، بالإضافة الى ظهور فئات جديدة من المستخدمين للمعلومات المحاسبية المالية والاهتمام بجودتها وقابليتها للمقارنة،كل هدا ساهم في ظهور الحاجة الى وضع معايير دولية تدعو الى تحقيق التوافق بين الدول في ممارسات المحاسبة.

شهد النصف الثاني من القرن العشرين أيضا زيادة في الحاجة الى معلومات المحاسبة المالية بسبب نموالتجارة الدولية وظهور الشركات الكبرى التي أثرت على نظام المعلومات المحاسبة المالية في عام 1966 ،من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية(AAA)، إذ وافقت هذه الأخيرة في دلك الوقت على أربع خصائص تجعل من الممكن تقييم فائدة المعلومات المحاسبة المالية :الملائمة،وإمكانية التحقق،والحياد،وقابلية القياس.[33]

---

[32]–حسين يوسف القاضي وسمير معدي الريشلي،**موسوعة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية :عرض البيانات المالية**،الجزء الأول،الطبعة الأولى،دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان،الأردن،2012،ص:50.

[33]–قوبة كريم،**أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحقيق جودة الإفصاح المحاسبي في ظل تبني معايير الإبلاغ المالي**،رسالة دكتوراه،تخصص مالية المؤسسة،جامعة بومرداس،2018،ص 93.

ثانيا :عولمة أسواق المال

ساعد تطوير واستخدام وسائل الاتصال الحديثة (التكنولوجية) على تعزيز الارتباط بين الأسواق المالية العالمية وربطها بشبكات المعاملات الدولية، وقد أدى دلك الى إلغاء العديد من المعوقات أمام الأسواق الوطنية المختلفة، مما أدى إلى إلغاء القوانين الرقابية والتنظيمية على التبادلات وتحركات رأس المال بين الدول.

لكن من ناحية أخرى،وضعت بعض الأسواق المالية العالمية شروطا صارمة للتسجيل والتداول معها من أجل حماية المستثمر، ومن بين هده الشروط الالتزام بمجموعة معينة من المعايير المحاسبية، الأول وفقا لمعايير بلد المنشأ (بلد منشأ الشركة) والثاني وفقا لمعايير البلد المضيف(البلد الذي تنشط فيه الشركة).

لهده الأسباب ،بدأ التنسيق الدولي والتوافق بين الدول المختلفة لتسهيل تداول الأوراق المالية للشركات المحلية في الخارج على مستويين، كجزء من المنظمات الدولية العالمية،وقد نتج عن الانتقال الى المستوى الثاني العديد من التكتلات المحاسبية والتمويلية العالمية مثل (IFAC) والتمويل مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ،وكذلك الاستثمارات المتعلقة بالمستثمرين في الأسهم العالمية بورصات مثل منظمة الأسواق المالية العالمية،بدأت هده المنظمات العالمية في الضغط على مختلف الدول لتتبنى مجموعة واحدة من المعايير الدولية. [34]

ثالثا : بروز الشركات متعددة الجنسيات

بعدما إنتشرت الشركات متعددة الجنسيات وما ترتب عليه من تطورات مهمة في الاقتصاد العالمي أدى إلى نشأة شركات عملاقة متعددة الجنسيات في ملكية رؤوس أموالها ،بالإضافة الى حقيقة أن هده الشركات نشطة عبر الحدود،دول المنطقة وفي مناطق مختلفة (لها فروع في دول وحتى في قارات مختلفة).

للبحث عن الاقتصاديات والمستثمرين، ومن هناك بدأ مفهوم حماية المستثمر في التوسع ليشمل حمايته من الممارسات المحاسبية غير الملائمة للشركات الأجنبية الواردة وحماية المستثمر الأجنبي من الممارسات غير ملائمة للشركات المحلية.

بالنظر الى تباين الهيكل القانوني من دولة الى أخرى،يتعين على الشركات التي لديها فروع في دول مختلفة إعداد بيانات مالية وفقا للعديد من المبادئ المحاسبية وفقا لعدد الفروع التابعة لها،ثم إعادة صياغة البيانات المالية الموحدة مع الشركة الأم،وفي بعض الأحيان تجد صعوبة في قراءة وفهم البيانات المالية المعدة وفقا لمبادئ المحاسبة للدول المستثمرة وبالتالي استخدام المحللين والمتخصصين الماليين،ومن هناك تصبح تكلفة إنتاج المعلومات المحاسبية عالية،وستقوم مكاتب التدقيق المشاركة في تدقيق حسابات الشركة الأم بتحميل رسوم تدقيق الشركة المرتفعة ادا طلب منها تدقيق حسابات الشركة التابعة،بحيث تشكل تكلفة إدراج المراجعة المالية الموحدة ومراجعتها عبئا تقيلا على هده الشركات[35].

وبهدف تشجيع وجدب الاستثمار الأجنبي وتوفير تسهيلات له،بدأت الدول المستثمرة في البحث عن أبسط القواعد التي تقلل هده التكلفة ،بما في دلك اعتماد معايير المحاسبة الدولية اما بشكل مطلق أو بطريقة متوافقة مما يجعل الفروق صغيرة جدا عند

---

[34]- قوبة كريم،**مرجع سابق ذكره** ،ص93.

[35]-حسين يوسف القاضي وسميرمعدى الريشاني،**موسوعة المعايير المحاسبة الدولية ومعايير اعداد التقارير المالية الدولية:عرض البيانات المالية**،الجزء الأول،الطبعة الأولى،دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان،الأردن،سنة 2012،ص،50

إعداد البيانات المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية مع كشف عن هده الاختلافات آليات في البيانات المالية[36]

بالإضافة الى العوامل المذكورة أعلاه،تجدر الإشارة الى أن هناك عوامل وأطراف أخرى كان لها تأثير وضغط لتطوير المعايير المحاسبية ذات طابع دولي من أجل تحقيق التوافق المحاسبي في معالجة الأحداث.

الحسابات على مستوى الشركة،والتوافق المحاسبي هنا يعني عملية تقليل الفروق في تطبيقات التقارير المالية بين الدول،مما يؤدي الى زيادة قابلية مقارنة البيانات المالية،لأن عملية التوافق المحاسبي تشمل تطوير مجموعة معايير محاسبية دولية بطبيعتها والتي سيتم تطبيقها في مختلف البلدان حول العالم ،المنظمات الاقتصادية العالمية مثل صندوق النقد الدولي (IMF)،والبنك الدولي(WB)،ومنظمة التعاون الدولي والتنمية(OCED)،ومنظمة التجارة العالمية(WTO)، وكذلك ظهور هيئات ومنظمات محاسبية دولية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)،ولجنة المعايير المحاسبية الدولية(IASC).

بالنظر الى الاعتبارات الخاصة للمجتمع البشري مثل المعتقد الديني والهوية والثقافة والحدود السياسية وتداخلها مع العولمة، كان من الضروري ايجاد حل شامل للحقائق والأحداث الاقتصادية ،ومن بين أحد الحلول الرئيسية هو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ،من أجل السعي الى تطوير الاسواق المالية العالمية وتداخلاتها ونتائجها ،وفرض توحيد القواعد المحاسبية على المستوى الدولي ومن بين الاهداف لتطبيق المعايير المحاسبة الدولية ما يلي[37] :

- ✓ زيادة الشفافية والمقارنة بين البيانات المالية التي تعدها المؤسسات؛
- ✓ مقارنة على مستوى الشركة وبين المؤسسات الدولية؛
- ✓ تسهيل تقييم المؤسسات عبر مختلف البورصات العالمية؛
- ✓ الحصول على ثقة المستثمر واستعادتها؛
- ✓ تقديم مرجعية محاسبية عالية الجودة لدول تفتقر اليها.

2.3.2.1 أهمية وخصائص تطبيق معايير المحاسبة الدولية :

من المعروف أن المحاسبة بشكل عام تهدف إلى تحديد وقياس الأحداث المالية للمنظمة وإيصال نتائج القياس لمستخدمي البيانات المالية، الأمر الذي يتطلب وجود معايير محددة يتم بموجبها القياس، ومن ثم اظهار اهمية ومزايا تطبيقه.

1.2.3.2.1 أهمية وفوائد تطبيق معايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS

معايير المحاسبة الدولية هي الأساس لإعداد البيانات المالية على المستوى الدولي، وأهميتها مستمدة من القبول الدولي والاعتراف العالمي. بالإضافة إلى ذلك، فهي تزيد من ثقة الوسطاء والمتعاملين في الأسواق المالية الدولية في البيانات المالية. كما أنها تسمح بإجراء مقارنات في عدة مؤسسات وعرض الواقع الاقتصادي لعمليات المؤسسة.

---

[36]–قوبة كريم، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحقيق جودة الإفصاح المحاسبي في ظل تبني معايير الإبلاغ المالي**–دراسة ميدانية–قسم علوم التسيير،جامعة بومرداس،سنة2018،ص:58.

[37]– محمد بوتين،**المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية دروس وتطبيقات** ،الورقة الزرقاء ،الجزائر ،2015،ص:44.

كما يوفر مساحة لغوية مشتركة للمحاسبة تغطي جميع العمليات وتتكيف باستمرار مع التطورات الاقتصادية. كما يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية من خلال توفير المعايير المحاسبة الدولية الموحدة، مما يسمح بإنشاء بيانات مالية موحدة للشركات متعددة الجنسيات. كما أنه يسهل مهمة السلطات الضريبية في الدول المختلفة من خلال التنسيق في تطبيق أساليب محاسبة الإيرادات والتكاليف[38].

يمكن تلخيص فوائد تطبيق معايير المحاسبة الدولية في النقاط التالية[39]:

- الوصول إلى الأسواق المالية (البورصات) العالمية والعربية : مكّن تطبيق المعايير الدولية للشركات الأوروبية، على سبيل المثال، من خلال الاستفادة من البورصات الأمريكية، ولا سيما بورصة ستريت وول في نيويورك. كما بدأت بوادر التداول البيني في أسواق الأوراق المالية للشركات المساهمة في دول الخليج، حيث تتبنى بشكل عام معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في إعداد تقاريرها المالية.
- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية بما يتوافق مع المعايير الدولية، الأمر الذي يؤدي الى فعالية الأداء الإداري والوصول إلى المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات المناسبة.
- يؤدى وضع معايير محاسبية دولية متعارف عليها على المستوى الدولى إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل فى الأسواق العربية وحتى العالمية.
- يسمح توفر المعايير الدولية بإعداد بيانات مالية موحدة للشركات متعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمار المالي والإنتاجي في الوطن العربي والعالم.

2.2.3.2.1 خصائص معايير المحاسبة الدولية :

معايير المحاسبة الدولية لها خصائص يمكن تلخيصها على النحو التالي[40]:

- ✓ يتميز بإطار عمل مشتق من النموذج الأنجلوساكسوني لتوحيد المحاسبة، تم تطويره من قبل الممارسين في مهنة المحاسبة.
- ✓ يتم تطوير وإعداد المعايير على أساس المقارنة التي تعكس الواقع الاقتصادي للعمليات، من خلال تفضيل جوهر العملية على شكلها القانوني.
- ✓ الأفضلية لمصالح المستثمرين والمساهمين والدائنين في المؤسسة.
- ✓ تتم معالجة المعاملات المحاسبية وفقًا لمبادئ محاسبية متطابقة، أي وفقًا لإطار مفاهيمي.
- ✓ التوحيد الكامل للقواعد المحاسبية وعناصر البيانات المالية وأهمية الملحق.
- ✓ تقديم مفهوم القيمة العادلة للسماح بتقدير جيد للوضع الحقيقي للمؤسسة.
- ✓ تقديم مفهوم الخلق أو القيمة الحالية لمعرفة تأثير عنصر الوقت على عملية تقييم الأصول والخصوم.

---

[38]- عاشور كتوش وبلعزوز بن علي، **المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية(IAS/IFRS)**، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، 2009، ص: 16

41-بولعجين فايزة ،**مرجع سابق**،ص:148.

[40]- بولعجين فايزة، مرجع سابق،ص:148.

- ✓ مراعاة تقدير الخسارة وانخفاض في قيمة الأصول.
- ✓ تطبيق بأثر رجعي للتوحيد المحاسبي، أي كما لو أن المعايير قد طبقت من قبل.

3.3.2.1 مجالات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية:

من بين المنشآت المطلوب منها تطبيق معايير المحاسبية الدولية والموصى بها نجد[41] :

منشات المسا همين : هذا النوع من المؤسسات مطلوب منها تطبيق المعايير المحاسبة الدولية بما في ذلك تلك التي يتم تداول أسهمها في البورصات.

المؤسسات غير المساهمة : تنصح مؤسسات القطاع الخاص غير المساهمة بتطبيق المعايير بسبب المزايا التي ستحصل عليها على المستوى الاداري الداخلي ،وفي علاقاتها مع المؤسسات المالية الوطنية والدولية.

المؤسسات الصغيرة والمتوسطة : ان اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية لمعيار خاص بالمنشات الصغيرة والمتوسطة، ثم نشره خلال شهر جانفي 2007،أتاح للدول العربية اعتماد وتطبيق معايير المحاسبة العامة للشركات الكبيرة ،والمعايير المبسطة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم.

4.3.2.1 اجراءات اعداد المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS والهيئات المسؤولة عن اعدادها:

تمر عملية إعداد المعايير المحاسبية الدولية بالعديد من الاجراءات والمراحل قبل أن تطبق في الميدان، يسهر على هذه الاجراءات هيئات مختصة تابعة للجنة المعايير المحاسبية الدولية(IASC)التي صارت تعرف بمجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ،لذا سنتطرق في هذا المطلب لكل من الهيئات المشرفة على إعداد المعايير المحاسبية وإجراءات إعدادها.

أولا:الهيئة المسؤولة عن إصدار واعداد المعايير المحاسبية(IAS/ IFRS)

تعد لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) من الهيئات الرائدة التي سهرت على وضع اجراءات لإعداد المعايير المحاسبية الدولية، ليخلفها فيما بعد مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)،استجابة إصلاحات ومتطلبات المرحلة الجديدة وتوسع مفهوم المعايير المحاسبة الدولية .

1-لجنة المعايير المحاسبية الدولية(IASC)

يعود ظهور اللجنة للوجود سنة1973 ، نتيجة لاتفاقيات التي عقدت بين معاهد الخبراء المحاسبين لعشر دول هي" :استراليا، كندا، فرنسا، اليابان، المكسيك، ألمانيا، هولندا، بريطانيا ،ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية[42]" ، ومقرها العاصمة البريطانية لندن، وهي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل المؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في مختلف الدول[43] .

---

[41]-بن عيش بشير،**المعايير المحاسبة الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التطبيق**، مؤتمر جامعة العلوم التطبيقية الاردن حول منظمات الأعمال لتحديات العالمية المعاصرة ،أيام 27-28-29 ماي 2009،ص:6.

[42]- محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية دروس وتطبيقات**، الورقة الزرقاء، الجزائر، ص:44

[43]- يوسف محمد جربوع وسالم عبد الله حلس، "**المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي للمعايير المحاسبة الدولية**، ط1 ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، سنة2002 ، ص :106.

وبداية من عام1983 ، شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)، وقد توسعت اللجنة عام1999 ، لتضم143 ، هيئة مهنية من 104 دولة يمثلون مليوني محاسب[44]، أما بالنسبة لمجلس إدارة اللجنة فهو مكون من 17 عضو (13 دولة + 4 منظمات مهتمة بالإبلاغ المالي)[45] ،وقد أصدرت هده اللجنة(IASC)من سنة 1973 الى غاية سنة 2001 ،41 معيار محاسبيا دوليا قبل أن يتم اعادة هيكلتها ،وبعد عدة مراجعات وتعديلات بقي منها 26 معيار. *

ومن أهداف اللجنة ما يلي [46]:

- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها من قبل جميع الدول؛
- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والاجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

ومن ضمن اهداف اللجنة كذلك[47] :

- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي؛
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة؛
- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة؛
- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من المعايير.

تتلقى اللجنة مدا خيلها من بيع منشوراتها كما تتحصل على دعم مالي من الاتحاد الدولي للمحاسبين وبعض المنظمات المحاسبية والمؤسسات وشركات التدقيق الكبرى، وتدار أعمال اللجنة من قبل مجلس يمثل ثلاثة عشرة دولة يعينهم الاتحاد الدولي للمحاسبة بالإضافة إلى ممثلين عن لجنة التنسيق الدولي لجمعيات المحللين الماليين والمدراء الماليين وهيئة معايير المحاسبة المالية في أمريكا (FASB).

2-**مجلس المعايير المحاسبة الدولية(IASB)**: نتيجة للإصلاحات وإعادة الهيكلة التي مرت بها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، أصبحت تعرف باسم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). في عام 2001، كان هذا المجلس (IASB) مسؤولاً عن تطوير معايير المحاسبة الدولية

حيث اعتمدت المعايير الدولية الصادرة عن اللجنة السابقة (IASC)[48].

---

[44] – حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، ط02 ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن ،ص:107.

[45] – يوسف محمد جربوع وسالم عبد الله حلس،**مرجع سابق ذكره**،ص:53.

[46] – حسين القاضي ،مأمون حمدان ،**مرجع سابق ذكره** ،ص :107.

[47] – حمزة العرابي،**المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية**،مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية،محاسبة وتدقيق،جامعة بوقرة بومرداس ،2013/2012،ص:81

44-Walter Aerts, Peter Walton, **Global Financial Accounting and Reporting**: **Principles and Analysis**, 3rd Ed, Cengage Learning EMEA, United Kingdom, 2013, p : 487

الى غاية سنة 2022، أصدر المجلس سبعة عشر معيارًا لإعداد التقارير المالية (IFRS) واحتفظ ب: 28 معيارًا للمحاسبة الدولية (IAS) من أصل 41 معيار محاسبة دوليًا (IAS) في شكلها السابق، ونلاحظ أن المجلس أصدر أيضًا معايير للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. ا في 9 يوليو 2009.

ومن أهم سمات المعايير الجديدة أو التعديلات على المعايير السابقة هي[49]:

- ✓ إلغاء العديد من المعالجات البديلة المسموح بها ؛
- ✓ الاتساق بين التعاريف والمتطلبات ومعالجات المعايير المختلفة ؛
- ✓ وجود ملاحق مصاحبة لبعض المواصفات القياسية ولكنها لا تشكل جزءاً منها وتحتوي على:
  - المصطلحات المستخدمة في المعيار ؛
  - دليل توضيحي للمعيار؛
  - أمثلة توضيحية.

مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) تابع بنسبة 100٪ للهيئة التأسيسية الأم (IASCF) ويتألف المجلس من الهيئات التالية[50]:

اللجنة التنفيذية : مهمتها نقل خبراتها الفنية وتطوير المعايير واعتمادها.

مجلس الرقابة : ويتكون من اداريين تحت مسمى (trustes) دوره تعيين اعضاء المجلس وإعداد الموازنة وجمع الاموال (الاعانات) وإثراء القانون التأسيسي.

لجنة الشرح والتفسير : هذه لجنة تراقب شرح وتفسير معايير المجلس الحالية، ثم تقدم اقتراحات فنية بشأن قضايا محددة، في انتظار تقديم معيار نهائي ؛

اللجنة الاستشارية للتعبير : يتمثل دور هذه اللجنة في تفعيل مشاركة الجهات المهتمة بالمعلومات المالية الدولية مع المنظمات الوطنية، والإقليمية والأشخاص المختصين، لتقديم التوجيه بشأن الآخرين إلى المجلس أولاً وهيئة الرقابة(trustes) ثانيا .

وتجدر الإشارة أيضًا إلى أنه بالإضافة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وقبله لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، لعبت العديد من الهيئات الدولية والإقليمية دورًا رئيسيًا في تعزيز معايير المحاسبة الدولية في التنسيق والتوحيد، مثل الاتحاد الأوروبي (EU)، والمنظمة الدولية لهيئة الأوراق المالية (IOSCO)، ولجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC)، والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وغيرها من الهيئات والمنضمات.

4.2.1 معايير نشر وإصدار المعايير المحاسبة الدولية

إن إصدار المعايير المحاسبية هو عملية مهمة تهدف إلى تحديد الإرشادات والقواعد التي يجب أن تتبعها الشركات والمؤسسات في إعداد وتقديم التقارير المالية ،تختلف هذه الإجراءات قليلا من بلد إلى بلد وحسب الهيئات المعنية بإصدار هذه المعايير.

---

[49]- بهلولي نور الهدى،**التكامل بين المعايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية–دراسة تحليلية للمعايير (IFRS/ IAS)و (ISA) اصدارات 2018**- مقال منشور في مجلة الافاق للدراسات الاقتصادية ،العدد 2،سنة 2020،ص:6.

[50]-محمد بوتين، مرجع سابق، ص:46

1.4.2.1 عملية اعداد وتطوير المعايير المحاسبية

تتم عملية إصدار معايير المحاسبة الدولية (IAS) من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، وأصبحت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) منذ عام 2001، عندما تمت إعادة هيكلة المجلس. تتبع عملية تطوير المعايير المحاسبية المسار التالي[51]:

- تحديد طبيعة المشكلة التي تتطلب تطوير معيار، وبعد ذلك يتم تشكيل مجموعة عمل بقيادة أحد أعضاء المجلس وتضم ممثلين عن منظمات المعايير في ثلاث دول على الأقل ؛
- بعد استعراض مختلف القضايا المتعلقة بالمشكلة المطروحة، تقدم مجموعة العمل أهم الحلول التي يتم اعتماده من قبل سلطات التوحيد الوطني ثم يتم إيداعه في الإطار المفاهيمي ثم يتم عرضه على المجلس النقاط التي يجب معالجتها ؛
- بمجرد أن تتلقى مجموعة العمل ردًا على اقتراحاتها، فإنها تعد وتنشر مسودة معيار مقترح يتضمن الحلول المختلفة المقترحة ومبرراتها ،وبعد موافقة المجلس يوزع المشروع على نطاق واسع لإثرائه، وبعد ذلك تتلقى الردود في غضون ستة أشهر ؛
- بعد تلقي الردود، تقوم مجموعة العمل بصياغة الوثيقة النهائية التي تحتوي على بيان المبادئ وتقديمها إلى مجلس الإدارة للموافقة عليها ؛
- بعد الموافقة، تقوم مجموعة العمل بإعداد مسودة المواصفة في شكل مذكرة تفسيرية يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود في غضون شهر واحد بعد الموافقة عليها بأغلبية ثلثي الأعضاء ؛
- بعد تلقي ودراسة الردود والاقتراحات التي تحتوي عليها، تقوم مجموعة العمل بإعداد المسودة النهائية للمعيار، بعد تقديمها وعرضها لتتم الموافقة عليها، إذا تمت الموافقة عليها من قبل ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل.

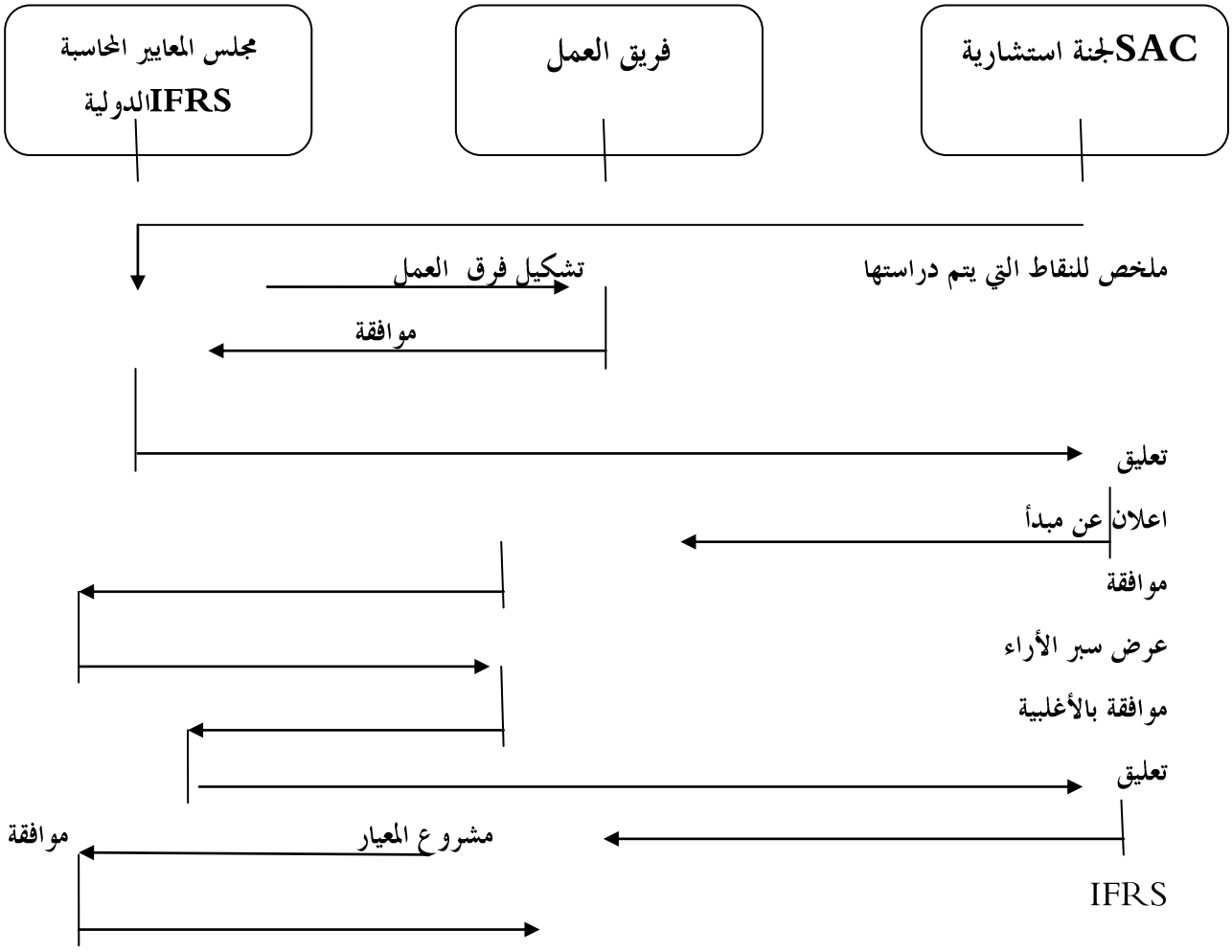
2.4.2.1كيفية اصدار معايير المحاسبة الدولية

معايير المحاسبة الدولية التي تؤكد على ضرورة توفير معلومات شفافة ودقيقة عن الوضع الحقيقي للمؤسسة، وبيئتها الاقتصادية، وكذلك المخاطر التي قد تتعرض لها[52] . تمر عملية إصدار المعيار بمراحل يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

[51]- بن حواس كريمة،**التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية(التفاتة لواقع الجزائر)**،مذكرة دكتوراه،تخصص مالية ،محاسبة وتسويق في المؤسسة ،جامعة باجي مختار-عنابة-2015/2014،ص:80.

[52]- بن حواس كريمة،مرجع سابق ،ص:81

شكل رقم (2) :كيفية اصدار معيار المحاسبة الدولية



المصدر: أحمد بوراس وهدى كرماني 2007، **أثر المعايير المحاسبة الدولية على الهياكل المؤسساتية وعلى تسيير المؤسسات– الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة:المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية21**/22نوفمبر، جامعة عنابة ،ص:14.

3.4.2.1استراتيجية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية [53]:يتم تحديد عمل المجلس على النحو التالي:

- ✓ تشجيع الأعضاء على عقد اجتماع المجلسIASB عندما تقرر دولتان أو أكثر عدم إلزامهم تشريعات عامة للمناقشات حول معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ تشجيع الدول التي لم يكن لديها سابقًا معايير محاسبة وطنية على اعتماد معايير محاسبة دولية كمعايير تحكم مهنة المحاسبة في تلك الدولة.

[53]–خالد جمال الحجارات، **معايير التقارير المالية الدولية**،مكتبة الجامعة الشارقة الطبعة الأولى،2008،ص:33.

- ✓ دعوة البلدان الأخرى التي لديها معايير وطنية مناسبة ليست خاصة بموضوعات محددة للتكيف مع معايير المحاسبة الدولية كأساس لمعايير المحاسبة المحلية مع ضمان توافر الحد الأدنى من معايير الامتثال.
- ✓ مقارنة معايير المحاسبة المحلية بمعايير المحاسبة الدولية المماثلة والسعي لإزالة أي اختلافات جوهرية.
- ✓ السعي لعرض وتعزيز فوائد التنسيق مع معايير المحاسبة الدولية.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن المجلس لديه العديد من المشاريع لرفع جودة المعايير المحاسبية ومدى انتشارها

وتجدر الإشارة هنا إلى أن المجلس لديه العديد من المشاريع لرفع جودة المعايير المحاسبية ومدى انتشارها، ومن بينها وضع مشروع المعيار المحاسبي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في فبراير 2007 م، وكجزء من التقارب، فإن لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية "sec" لديها، كما تقول، تقارير مالية معتمدة تم إعدادها وفقًا لمعايير المحاسبة الدولية، بدءًا من عام 2009 م.

3.4.2.1المجلس الاستشاري : هذا المجلس هو منتدى يشارك فيه مختلف الفاعلين في مجال المحاسبة. يتكون المجلس الاستشاري من 30 عضوا من دول مختلفة. يرأسها رئيس المجلس الدولي لمعايير المحاسبة ويعمل على:

- ➢ تقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن قرارات الأعمال والأولويات.
- ➢ إبلاغ مجلس معايير المحاسبة الدولية بآراء المنظمات والأفراد وأعضاء المجلس الإستشاري في المشروعات الكبرى لهيئات التقييس.
- ➢ تقديم التوصيات والمشورة لمجلس الإدارة.

4.4.2.1 لجنة تفسيرات المعايير التقارير المالية الدولية : هذه اللجنة حلت محل لجنة التفسيرات المحتملة التي تمت الموافقة عليها سابقًا في عام 2002 م. تتكون اللجنة من اثني عشر عضوا من مجلس معايير المحاسبة الدولية وتعمل هذه اللجنة على:

- تفسير تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتقديم المشورة بشأن مسائل إعداد التقارير المالية التي لم يتم تناولها على وجه التحديد في معايير المحاسبة الدولية.
- يجب على اللجنة أن تأخذ في الاعتبار هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية عند القيام بمهام مع الهيئات التي تضع المعايير المحلية الوطنية، من أجل الوصول إلى الحلول المثلى.
- نشر مسودات التفسيرات بعد إصدارها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية لكي يطلع عليها الجمهور لإبداء ملاحظاته، ثم مراجعة تلك التعليقات في غضون فترة زمنية معقولة قبل صياغة التفسير بشكل نهائي.
- رفع التقارير إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية والحصول على موافقته على التفسيرات النهائية.

5.4.2.1 تعريف المعايير المحاسبية الدولية:

معايير المحاسبة الدولية (IAS) هي معايير المحاسبة المقبولة بشكل عام لمعظم الأطراف التي تستخدم وتستفيد من البيانات المالية حول العالم، حيث يتم تعريف المحاسبة الدولية على أنها : "نظام عالمي تتبناه جميع البلدان، يضع مجموعة من المبادئ والمعايير المقبولة دوليًا، ويحدد الأساليب والإجراءات وكيفية تطبيقها في جميع البلدان[54].

كما تعرف المعايير المحاسبية بأنها:"نماذج أو ارشادات عامة تؤدي الى توجيه وترشيد الممارسة العلمية في المحاسبة والتدقيق،بحيث تختلف المعايير عن الاجراءات فالأولى لها صفة الارشاد ،أما الثانية فتتناول الصيغة التنفيذية لهذه المعايير "[55].

وبالتالي المعايير تختلف عن الاجراءات فالمعايير لها صفة الارشاد العام أو التوجيه بينما تناولت الاجراءات الصيغة التنفيذية لهده المعايير على حالات تطبيقية معينة[56].

هذا يعني أن المحاسبة الدولية هي مجموعة من معايير المحاسبة المقبولة والمستخدمة دوليًا.

إن الترابط بين الأسواق المالية العالمية هو العامل الرئيسي الذي جعل من الضروري تنسيق قواعد المحاسبة،وبالفعل فقد لوحظ[57]:

- ✓ استحالة مقارنة المعلومات المالية في نفس الوقت لنفس المؤسسة وكذلك بين مختلف المؤسسات.
- ✓ المستوى الكبير من الذاتية في مسك الحسابات وإعداد البيانات المالية.
- ✓ المعلومات المالية غير معترف بها وغير مدرجة في جميع البورصات في العالم.
- ✓ اللغة المالية ليست موحدة على المستوى الدولي وتتميز أحياناً بانعدام الشفافية وتدني جودة المعلومات المقدمة.

وقد أظهر ذلك الحاجة إلى إطار محاسبي دولي موضوعي يقبله الجميع، بدءًا من مواءمة القواعد والممارسات المحاسبية حتى توحيد المعايير المحاسبية الدولية.

بشكل عام، يمكننا أن نلاحظ محورين رئيسيين يستدعيان العمل على تنظيم المحاسبة على نطاق دولي[58].

أولا: ضرورة المضي قدما وإيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة نفسه

في منتصف السبعينيات من القرن الماضي، ظهرت حاجة ملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية واستبعاد

---

[54] - د يوسف محمد جربوع وسالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي المعايير المحاسبة الدولية**، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص: 28.

[55] - حسين القاضي ومأمون حمدان،**المحاسبة الدولية ومعاييرها**،دار الثقافة للنشر والتوزيع،2008،ص:103.

[56] - Stephan BRUN, **Essentiel des normes comptables internationales IAS–IFRS**, Ed. GUALINO, Paris, 2004, P:18.

[57] - مسلم ابراهيم،**دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية**، مجلة دفاتر اقتصادية ،جامعة زيان عاشور–الجلفة–،العدد الثاني عشر، مارس 2016، ص:147.

[58]–بولعجين فايزة ، دور الالتزام بمبادئ حوكمة المؤششات في استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية–دراسة **حالة الجزائر**، مذكرة دكتوراه، جامعة سطيف2020،2021/1،ص:141.

التناقضات في علم المحاسبة ،بين المحاسبة الوطنية في مختلف البلدان، فتعددت وتناقضت معالجات نفس الظاهرة داخل نفس المؤسسة، من دورة محاسبية إلى أخرى، مخالفة لمبدأ الاتساق(الثبات)، وكذلك الحلول المتناقضة بين المنشآت على المستوى الوطني (مخالفة لمبدأ مقارنة البيانات المحاسبية)، دون نسيان الفروق الكبيرة الموجودة على المستوى الدولي نجد على سبيل المثال:

- الايجار التمويلي، الذي كان يعتبر في السابق أصلًا وفي بعض الأحيان يعتبر مصروفًا غير خاضع للرقابة.
- تقييم مخزون السلع في نهاية الدورة، لاحظت اللجنة التوجيهية لمعايير المحاسبة أن هناك خمسة عشر طريقة مختلفة للتقييم تؤدي إلى فوائد مختلفة.
- هناك اختلافات كبيرة في شكل ومحتوى البيانات المالية حتى داخل بلد واحد.

كما ظهرت اختلافات مهمة في تعريف مفاهيم عناصر البيانات المالية، أي عدم وجود لغة محاسبية مقبولة على المستويين الوطني والدولي، على سبيل المثال : هناك اختلافات في تعريف مفهوم الأصول والمصروفات والخسائر، مما أدى إلى اعداد ميزانيات وقوائم الدخل متناقضة وغير موحدة وغير قابلة للمقارنة.

ثانياً : فتح البورصات والأسواق المالية على نطاق عالمي

تماشيا مع الانفتاح الاقتصادي العالمي وجذب المزيد من الاستثمار الأجنبي، أصر مجتمع الاستثمار الدولي على ضرورة تحسين المعايير الدولية القائمة وإصدار معايير جديدة من شأنها تطوير الأداء ومستوى التداول في الأسواق المالية خلال الأعوام 1994-1999، تم الاتفاق مع هيئة الرقابة على الأسواق المالية العالمية (IOSCO) على عدد من المعايير العالمية ليتم نشرها من أجل اعتمادها وقبولها لأغراض متطلبات السوق المالية، أدى الانفتاح الاقتصادي العالمي إلى[59]:

- عولمة الاقتصاد والنمو وتحرير التجارة الدولية والاستثمار الدولي المباشر.
- تطوير الأسواق المالية العالمية.
- الخصخصة في معظم دول العالم.
- التغيرات في النظم النقدية الدولية.
- ظهور الشركات المتعددة الجنسيات سواء بإنشاء فروع لها في مناطق ودول مختلفة.
- مضاعفة المعاملات التجارية الدولية سواء بين الحكومات أو المؤسسات.
- زيادة نسبة الاستثمار الأجنبي المباشر، خاصة بعد الأزمة المالية العالمية، مما أعطى مؤشرات على ضرورة إيجاد توازن بين الاستثمار في الأوراق المالية والاستثمار المباشر وإمكانية مضاعفته في المستقبل بين الدول.
- الحاجة إلى أسس ومعايير تتخطى الحدود الإقليمية وتسيطر على المعاملات التجارية، المصرفية والمالية.
- تزايد معدل انتشار الأزمات الاقتصادية والمالية والظواهر الاقتصادية الأخرى، لا سيما التضخم وتقلبات أسعار الصرف.

[59]- مسعود صديقي ومرزوق مرزوقي، **التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود**، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، 2010، ص:10

- العملات الأجنبية وسرعة تبادلها بين دول العالم والشركات العالمية.
- ظهور هيئات ومنظمات محاسبة مالية دولية تدعو إلى إيجاد حلول لمشاكل المحاسبة الدولية.
- التطور الكبير لأنظمة المعلومات والاتصالات.
- حرية الحركة العالمية لعوامل الإنتاج، ولا سيما حركة رأس المال بين القارات المختلفة، الناتجة عن الحوافز التي تمنحها الدول لجذب أكبر عدد ممكن من الاستثمارات.

3.1 الافصاح المحاسبي ومدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية :

بالنظر الى أهمية القوائم المالية في المنشأة ،والغرض الأساسي لإعدادها هو اتاحتها لمستخدميها ،فمن الضروري اعداد وتقديم هذه القوائم على أساس القواعد وفقا لمتطلبات الافصاح المحاسبي التي تساعد في عملية اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب،لأن أي معلومات خاطئة في المعلومات الواردة في هذه القوائم من شأنها أن تفقد أهميتها وتؤثر على قرارات مستخدميها.

1.3.1 ماهية الإفصاح المحاسبي

يهدف الكشف بشكل أساسي إلى تحديد معنى المصطلح المراد تعريفه لتكوين لغة مشتركة ودقيقة تسهل تبادل الآراء وتطور العلوم،ومن خلال الرجوع إلى الأدبيات المتعددة، توصلنا إلى عدة تعريفات سيتم عرضها ومناقشتها بهدف الوصول إلى طبيعة الكشف وجوهر الإفصاح.

أولا : تعريف الإفصاح المحاسبي :جاء التطور المعاصر لمصطلح الإفصاح كبديل لمصطلح نشر أو عرض المعلومات، حيث كان ذلك متسقًا مع التعريف التقليدي للمحاسبة، وهو أنه يهدف إلى قياس نتائج المحاسبة. النشاط الاقتصادي وإيصاله إلى المستفيدين منه[60].

يُعرِّف **الإفصاح لغويًّا** على النحو الآتي : "هو الفصاحة والبلاغة، ويقال الرجل (الفصيح)، والكلام فصيح أي بليغ، ولسانًا فصيحًا، أي بطلاقة، (فصاحة الرجل) نطق اللسان بالكلمات الصحيحة والواضحة، ويقال أفصح الأمر ،أي وضح وبدأ في الظهور[61] ،وأفصح تكلم بفصاحة،أي بين مراده ،والمفصح يعني الواضح ومن خلال مما سبق يتضح أن الافصاح يعني الوضوح وإنهاء اللبس في الامور فيما يخص الكلام ويجب أن يكون واضحا وسهلا للمتلقي أن يفهمه ويدركه في أي وقت[62].

---

[60]- وصفي عبد الفتاح ابوالمكارم ،**دراسات متقدمة في مجال المحاسبة**، دار الجامعة الحديثة، الإسكندرية، مصر،2002،ص:95.

[61]- أحمد علي خضر، **الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات**، ط1 ، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية،2012 ،ص:52.

[62]-خيرة معمري،**دور جودة المعلومات المحاسبية في تعزيز الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية– دراسة عينة من مؤسسات اقتصادية جزائرية–** ،رسالة دكتوراه ،تخصص ادارة مالية،جامعة الشلف ،2021، ص:113.

يُعرِّف **الإفصاح** في المؤسسة بشكل **اصطلاحي** على أنه : "نقل المعرفة أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مكان الاستخدام، لأنه نقل المعلومات من الذين يعرفونها إلى من لا يعرفها.[63]

لذلك فإن الهدف الأساسي من التعريف هو الوصول إلى المعنى الحقيقي للمصطلح المراد تعريفه لتشكيل لغة دقيقة ومشتركة تساعد على تبادل الآراء وتطوير العلم، ومن خلال الرجوع إلى العديد من الكتب والمؤلفات، ثم الوصول إلى عدة تعريفات سيسمح بتقديمها ومناقشتها من أجل الوصول إلى جوهر الإفصاح، وبالتالي فإن مفهوم الإفصاح معروف بالعديد من التعاريف.

يعرف الإفصاح بأنه: شمول التقارير المالية كافة المعلومات اللازمة لإعطاء المستخدم لهذه التقارير والبيانات المالية، سواء كانت داخلية أو خارجية، صورة واضحة وصحيحة للوحدة المحاسبية[64].

وأكد هذا التعريف أن الافصاح المحاسبي هو عملية عرض المعلومات الضرورية فقط المطلوبة وتوضيح طبيعة مستخدمي المعلومات، حيث تمت الإشارة إلى نوعين من المستخدمين، وهما المستخدم الداخلي الذي يتعامل بشكل أساسي مع إدارة الشركة المنظمة، والإفصاح عن المستخدم الخارجي، والذي يتمثل في إعداد البيانات المالية الأساسية الموجهة لخدمة العديد من الأطراف مثل المقرضين والحكومات والعملاء، إلخ.

كما **يمكن تعريفه** أيضًا على أنه نشر البيانات أو المعلومات الضرورية بشرط ألا تكون هذه المعلومات مضللة ولا تؤثر على فعالية المعلومات الواردة في التقارير المالية[65].

بحيث يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية الهامة، لأنه يلعب دورًا مهمًا في إثراء قيمة وفائدة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، والتي تؤثر على موقف صانع القرار تجاهها، وهذا يعني أن التقارير المالية تحتوي على كافة المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة ودقيقة عن الوضع المالي للشركة[66].

بفضل التعريفات السابقة، يمكن إعطاء مفهوم عام للإفصاح المحاسبي، وهو أن جميع المعلومات المعلن عنها في القوائم المالية التي لا تجعلها مضللة لجميع مستخدميها يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية عند الحاجة إليها دون أي تعقيد أو صعوبة، لأن الإفصاح المحاسبي يعتبر ركيزة أساسية للفئات المرتبطة بالأعمال في المنشأة، وخاصة المستثمرين، وذلك لأهميتها في توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات المناسبة، ويتم ذلك من خلال الالتزام بمبادئ المحاسبة المقبولة بشكل عام والمتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية[67].

---

[63]– محمد سمير الصبان،دراسات في المحاسبة المالية(أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي)، الدار الجامعية، بيروت،لبنان،1989 ،ص:245.

[64]–وادي رقية،دور النظام المحاسبي المالي في معالجة القياس والإفصاح المحاسبي في حالة التضخم–دراسة حالة مؤسسة أن.سي.أ رويبة–،رسالة دكتوراه،جامعة قسنطينة 2،2019،ص:55

[65]–مجدي سلامة محمود،**معايير المحاسبة الدولية–السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية الافصاح المحاسبي –عرض البيانات المالية**– مؤسسة شباب الجامعة،مصر،2017،ص:309.

[66]–خيرة معمري،**مرجع سابق** ،ص:113.

[67]–واضح صالح،**أثر تبني معايير الافصاح المحاسبي في القوائم المالية للحد من التهرب الضريبي بعد تبني النظام المحاسبي المالي–دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية**–رسالة دكتوراه،تخصص :بنوك،مالية ومحاسبة،جامعة المسيلة،2020،ص:2.

ثانيا : أهمية وأهداف الافصاح المحاسبي :يعد تحسين مستوى المعلومات المحاسبية المفصح عنها أحد العوامل الرئيسية لنجاح العلاقات بين الشركات وبيئتها الخارجية، ولا سيما تلك النشطة في الأسواق المالية، يساعد الافصاح المحاسبي الجيد على خلق الثقة بين إدارة الشركة والأطراف المختلفة التي لها علاقة بهذه الشركة، من خلال إظهار المعلومات الواردة في البيانات المالية بشكل يعكس واقع وضع الشركة دون تضليل.، وبطريقة يمكن أن يثق بها مختلف مستخدمي هذه المعلومات، وبذلك يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات اللازمة، تختلف حدود المعلومات الواجب نشرها في القوائم المالية، كما ذكرنا سابقاً، بسبب اختلاف مصالح الأطراف المستفيدة منها، لاختلاف أهدافها في المقام الأول، وسنحاول معالجة أهمية وأهداف الافصاح المحاسبي بشكل عام حسب النقاط التالية:

❖ **أهمية الافصاح المحاسبي** :يبدو أن أهمية الإفصاح المحاسبي تلبي احتياجات الأطراف الخارجية للمعلومات المحاسبية المالية، حيث أن معظم هذه الأطراف لا تملك القدرة على إلزام الشركات بتقديم المعلومات التي تحتاجها للسماح لها باتخاذ القرارات المناسبة، ويوفر الإفصاح المحاسبي فرصة للمستثمرين للحصول على المعلومات المناسبة التي تسهل معاملات السوق ا المالي أكثر إنصافًا، مما يوفر مناخًا استثماريًا مناسبًا يزيد من فرص نمو السوق وازدهاره[68].

كما يساهم الإفصاح في بناء ثقة المشغلين في الأسواق المالية، من خلال الجهات الرقابية المعنية بمنع الاحتيال والأخطاء في البيانات المالية، مما يزيد من كفاءة هذه الأسواق المالية.

تزداد أهمية الإفصاح المحاسبي من خلال توفير مستوى كافٍ من المعلومات في البيانات المالية، مما يساعد على اتخاذ قرارات عقلانية تؤدي إلى[69]:

- ✓ ضمان العدالة بين المستثمرين والمالكين والمستخدمين الآخرين لمعلومات المحاسبة المالية، مما يهدر الفرصة للمستثمرين الذين يتاجرون على أساس المعلومات الداخلية ويحققون الربح على حساب المستثمرين الآخرين ؛
- ✓ المحافظة على استقرار أسعار أسهم الشركات في الأسواق المالية من خلال توفير المعلومات اللازمة.
- ✓ الإفصاح المنتظم عن المعلومات يقلل من عدم تناسق المعلومات، الذي تستغله الأطراف داخل المنظمة لتحقيق مكاسب غير عادية ؛
- ✓ يساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار المناسب[70].

قلة المعلومات المحاسبية عن الشركة في السوق يمكن أن يؤدي إلى تقلبات في أسعار أسهمها، وتوفير المعلومات اللازمة يساعد على تمهيد الطريق للمستثمرين لشراء أسهم الشركة، لأن المستثمر لا يريد المخاطر المتعلقة بنقص المعلومات المالية.

---

[68]- قوبة كريم،**أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحقيق جودة الافصاح المحاسبي في ظل تبني معايير الابلاغ المالي–دراسة ميدانية**–،رسالة دكتوراه،تخصص،مالية المؤسسة،جامعة بومرداس،2018،ص:101.

[69]- قوبة كريم،**مرجع سابق**،ص:101.

[70]–واضح صالح،**مرجع سابق**،ص:3.

❖ **أهداف الافصاح المحاسبي**

يكمن الدليل على الاهتمام الكبير الذي يظهر في المعلومات المحاسبية المفصح عنها في الأهداف المنشودة، والتي هي بشكل عام كالاتي[71]:

- ✓ مساعدة صانعي القرار في اتخاذ قرارات موثوقة للغاية بناءً على معلومات دقيقة، وخاصة المستثمرين وصناع القرار والمقرضين. يجب الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات المالية المهمة والضرورية لاتخاذ قرارات اقتصادية سليمة؛
- ✓ مساعدة المستثمرين في تقدير عائد الاستثمار، مثل تحديد النسبة المئوية لأرباح الأسهم؛
- ✓ تلبية متطلبات مستخدمي التقارير المالية بجميع أشكالها من البيانات والمعلومات بما يرضي جميع الأطراف كحد مقبول ؛
- ✓ توفير معلومات عن التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية ؛
- ✓ المساعدة في تنشيط حركة سوق الأسهم ومساعدة المستثمر على توقع الأرباح المستقبلية، مما يساعد على استقرار أسعار الأسهم وتقليل تقلبات الأسعار ؛
- ✓ توفير معلومات مهمة تمكن مستخدمي البيانات المالية من مقارنتها بالمعلومات المنشورة لسنوات مختلفة أو مع المعلومات من المنظمات الأخرى النشطة في نفس المجال ؛
- ✓ الهدف من الافصاح المحاسبي هو قبل كل شيء جانب مهني وأخلاقي تتضمنه إدارة المؤسسة من أجل توضيح الرؤية العامة لنشاطها لفترة زمنية محددة، وإحدى نتائج ذلك حماية أصحاب رأس المال واستقرار السوق المالي وتقديم معلومات مفيدة لجميع المهتمين بالمؤسسة؛
- ✓ عرض البيانات المالية على المستثمرين بطريقة خالية من اللبس والتضليل في البيانات المالية.

2.3.1 أنواع، مقومات وقواعد الإفصاح المحاسبي :

هذه مجرد نظرة عامة على أنواع الإفصاح المحاسبي وبعض مقومات وقواعد الإفصاح، يمكن أن تختلف التفاصيل وفقًا للمعايير المحاسبية المعتمدة والقوانين المحلية المعمول بها.

أولا : أنواع الإفصاح المحاسبي

سنتطرق لأنواع الافصاح المحاسبي من عدة نواحي، بحيث كل ناحية تركز على جانب معين من الافصاح المحاسبي وهي كآلاتي:

أ– من الناحية القانونية

يمكن تقسيم أنواع الإفصاح المحاسبي قانونيًا إلى نوعين:

[71]-خيرة معمري،**مرجع سابق**، ص :114.

1- الإفصاح الإلزامي:

تلتزم الشركات قانونًا بهذا النوع من الافصاح وهي ملزمة على تقديم القوائم المالية المختلفة التي يتطلبها القانون بعد نهاية كل دورة مالية، وتهدف إلى تزويد الأطراف المختلفة بمعلومات مفيدة لاتخاذ قرارات عقلانية.

2- الإفصاح الطوعي: يمتلك المديرون معلومات أكثر عن الأداء الحالي والمستقبلي لمؤسستهم أكثر من غيرهم من الخارج [72]،اذ يعتبر الافصاح الطوعي إضافة معلومات أكثر من متطلبات الإفصاح الالزامي، وقد يحدث ذلك بمبادرة من الشركة لتوفير معلومات إضافية لتلبية احتياجات بعض الأطراف باستخدام البيانات المالية، يتميز الإفصاح الطوعي بتوفير معلومات عن الشركة بالإضافة إلى المتطلبات القانونية والتنظيمية والمهنية، وكذلك الاختيارات الحرة لإدارة الشركة التي تبدو مناسبة لأطراف خارجية، بالإضافة إلى المعلومات المالية وغير المالية. المتعلقة بصناع القرار[73].

ب-من ناحية الاهداف

1- الإفصاح العادل:يتعلق هذا المفهوم بالطريقة التي يتم بها الكشف عن معلومات المحاسبة المالية، مما يضمن وصولها إلى مستخدميها بنفس القدر وبدون تحيز تجاه أي طرف معين. لأغراض جميع الأطراف، حيث يجب أن يتم إنتاج البيانات المالية والتقارير بطريقة لا تقدم أو تفضل مصلحة مجموعة معينة على مصالح المجموعات الأخرى[74].

2-الإفصاح الوقائي : يعبر هذا النوع عن الاتجاه التقليدي للإفصاح في المحاسبة ويعتمد على تبسيط التقارير المالية لجعلها مفهومة للمستثمر محدود المعرفة، والبعد عن تقديم المعلومات التي تثير حالة من عدم اليقين، مع مراعاة قدرة المستثمر الخاصة، لأنه يهدف إلى حماية المستثمر بشكل خاص. الشخص العادي الذي لديه قدرة واسعة على استخدام المعلومات المالية، والمعلومات المفصح عنها يتطلب هذا النوع من الموضوعية لضمان درجة ممكنة من الموضوعية حتى لا يساء استخدامها، حتى لو أدى ذلك إلى استبعاد العديد من الإفصاحات غير الملائمة، وأمثلة من هذا النوع الإفصاح هو الإفصاح عن السياسات المحاسبية وتعديلها وكذلك تعديل التطبيقات المحاسبية.

يهدف هذا النوع إلى حماية المستثمر الذي لديه معرفة محدودة باستخدام المعلومات المالية ومحاولة القضاء على أي ضرر قد يؤثر على المستثمر العادي من إجراءات معينة ومعاملتها بشكل غير عادل[75].

3- الإفصاح الكافي : يشمل تحديد الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي سيتم الإفصاح عنها في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بدقة، حيث أنه يختلف باختلاف الاحتياجات والمصالح في المقام الأول لأنه يؤثر في اتخاذ القرار، ناهيك عن أنه يتبع تجربة المستفيد[76].

---

[72]-خيرة معمري،**مرجع سابق**،ص:117.

[73]-قوبة كريم،**مرجع سابق**،ص:104.

[74]-قوبة كريم،**مرجع سابق**،ص:104.

[75]-خيرة معمري،**مرجع سابق**،ص:116.

[76]-قنوش مولود،**أثر تطبيق المعايير المحاسبية IAS/IFRS على كفاءة سوق الأوراق المالية-دراسة حالة الجزائر**-رسالة دكتوراه،تخصص محاسبة وتدقيق،جامعة البليدة2019،2020/02،ص:197.

4- الإفصاح المناسب : هو الإفصاح الذي يأخذ في عين الاعتبار احتياجات مستخدمي البيانات، ووضع المؤسسة وطبيعة أعمالها، لأنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، ولكن الأهم من ذلك، أن تكون لها قيمة وفائدة بالنسبة لها ولقرارات المستثمرين والدائنين والمتناسبة مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية[77].

5- الإفصاح التثقيفي : وهو اتجاه معاصر يعتمد على مستخدم البيانات المالية، ولديه القدرة على التحليل والمقارنة والتنبؤ بطريقة مهنية، ويهدف إلى توفير معلومات مفيدة لأغراض اتخاذ قرارات الاستثمار، على الرغم من وجود التداخل بين مفهومي الإفصاح الوقائي والإفصاح التثقيفي، ولكن هناك فرق ملموس بين اتباع أحدهما أو الآخر عند تحديد السياسات المحاسبية المطبقة [78]، حيث يعتمد الإفصاح التثقيفي على العديد من الاعتبارات، نذكر منها[79]:

- ✓ لا يقتصر الغرض من المعلومات على مفهوم الرقابة التقليدية ؛
- ✓ إخلاء مسؤولية الإدارة وامتدادها بغرض توفير المعلومات ذات الصلة والمفيدة لاتخاذ القرارات مثل الاستثمار والتمويل ؛
- ✓ إمكانية استعانة المستثمر الفردي المحدود القدرة على تفسير المعلومات المالية لاستخدام الخدمات الاستشارية للمحللين الماليين المحترفين الذين يعرفون الأساسيات واستخدام المعلومات، وأهمية توجيه المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية نحو مساعدة المستثمرين على تقدير المتغيرات التي تعتمد على مقياس درجة المخاطرة النسبية، وفي ضوء علاقة العائد من الاستثمار بالعائد على الاستثمار في السوق المالية في ملاءمته.

ثانيا : مقومات وقواعد الافصاح المحاسبي

يعتمد الإفصاح المحاسبي على مجموعة من المكونات الأساسية التي تساهم في تحسين وتوسيع محتواه ومن ناحية أخرى، هناك بعض العقبات التي تحد من ذلك، سنحاول معالجة هذه المكونات والعقبات من خلال النقاط التالية.

❖ **أساسيات الإفصاح المحاسبي:**

تعتمد المعلومات المحاسبية في البيانات والتقارير المالية المنشورة على مجموعة من المكونات الأساسية،هذه المكونات مترابطة ومتسلسلة، مع كل عنصر سابق يجعل العنصر التالي أسهل،سنحاول ذكر القليل على النحو التالي:

1- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية

هناك العديد من الكيانات والفئات التي تستخدم المعلومات المحاسبية وطرق استخدامها ،فالبعض منهم من يستخدمها بشكل مباشر أو غير مباشر، وهناك العديد من الأهداف التي يرغبون في تحقيقها،ومن بين هده الأطراف المعنية باستخدام المعلومات المحاسبية نجد الملاك والمساهمين الحاليون أو المحتملون ،الزبائن،الموردون،المقرضون أو البنوك،المحللون الماليون ،الجهات الحكومية ومختلف الجهات المعنية بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

---

[77]-قنوش **مولود،مرجع سابق**،ص:197.

[78]-خيرة معمري،**مرجع سابق**،ص:117.

[79]-أمين السيد أحمد لطفي،نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية،الدار الجامعية،الجزء الثاني،مصر،2007،ص:34.

تنبع أهمية تحديد الكيان الذي سيستخدم المعلومات المحاسبية من حقيقة أن الأغراض التي سيتم استخدامها من أجلها من قبل أطراف مختلفة. فتحديد الكيان أو الفئة التي ستستخدم المعلومات المحاسبية يحدد الغرض الذي سيتم استخدامها من أجله، وتساعد أيضًا في تحديد الخصائص التي يجب توفيرها في هذه المعلومات، سواء من حيث المحتوى أو الشكل [80]،لأن شكل ونوعية الايضاحات يجب أن تتلائم مع تتطلعات المستخدم لهده المعلومات المحاسبية[81].

2-تحديد الأغراض التي من أجلها سيتم استخدام المعلومات المحاسبية:

إن تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية سيجعل من الممكن تحقيق الخاصية ذات الصلة (الملائمة) بحيث يستفيد المستخدمون من هذه المعلومات ومنحهم القدرة على التنبؤ ودعم القرار.اذ تعتبر خاصية الأهمية النسبية المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية التي سيتم نشرها، أما الملائمة فهي المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية الواجب الافصاح عنها،والملائمة تعتبر من أهم الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية،لأنها تكمن في قدرة المعلومات المحاسبية على تعديل قرار مستخدم المعلومات والتأثير عليه ،أي القدرة على ايجاد فرق في اتخاد القرار ، وبالتالي تتطلب خاصية الملائمة ارتباطًا وثيقًا بين طريقة صياغة المعلومات والكشف عنها من جهة والغرض من استخدامها من جهة أخرى[82].

يعد إعداد وعرض البيانات المالية والتقارير الخاصة بالشركة مسؤولية إدارتها في المقام الأول، تهتم الإدارة بالمعلومات الواردة في البيانات المالية والتقارير وكذلك بالمعلومات المالية والإدارية الإضافية التي تمكنها من ممارسة وظائفها الأساسية في مجالات التخطيط واتخاذ القرار والرقابة.، والإدارة قادرة على تحديد شكل ومحتوى هذه المعلومات الإضافية، بحيث تلبي احتياجاتها الخاصة.

3- طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية المطلوب الافصاح عنها:

بعد تحديد مستخدمي المعلومات، يأتي الغرض من استخدامها ،ثم مرحلة تحديد طبيعة ونوعية المعلومات التي سيتم نشرها، وينتج عن ذلك تحديد المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية الأساسية ومعلومات مالية أخرى في شكل ملاحق أو إيضاحات ليس من الضروري تضمينها في القوائم المالية الأساسية.تخضع عملية إعداد القوائم المالية للمبادئ والمعايير والافتراضات المقبولة عمومًا، والتي تتطلب فرض قيود تنظيمية على كمية ونوعية المعلومات الواردة في القوائم، ومن أهم هذه القيود هي الأهمية النسبية والحيطة والحذر[83].

---

[80]- قوبة كريم،**مرجع سابق**،ص:117.

[81]- قنوش مولود،**مرجع سابق**،ص:198.

[82]-قوبة كريم،**مرجع سابق**،ص:117.

[83]-وليد ناجي الحيالي،**نظرية المحاسبة**،منشورات الأكاديمية العربية،الدانمرك ،2007،ص:379-378.

3.3.1 أهمية جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الافصاح المحاسبي :

تشير أدوات الجودة إلى أهمية التركيز على مفهوم مرونة الاستخدام، وهذا المفهوم يؤكد على أهمية أخذ وجهة نظر مستخدمي المعلومات في معنى جودتها، باعتبار أن المستخدم النهائي هو الحاكم على مدى جودتها ومدى ملاءمتها، وبالتالي يمكن للمعلومات المحاسبية أن تحسن وتعزز الإفصاح المحاسبي في ضوء الشفافية.

ترتبط درجة الملائمة بدرجة الإفصاح في القوائم المالية، وموضوع الإفصاح دائمًا موضوع مثير للجدل، فالإفصاح الكامل مسألة يصعب فهمها لأنها تتقاطع مع المنفعة التي يجب أن تتجاوز التكلفة، وهي أحد محددات الموضوعية في المعلومات المحاسبية كما تم عرضها سابقًا.

أما الافصاح الكافي فهو مصطلح نسبي وغير عملي، كما هو الحال في خاصية الصلة، بسبب عدم وجود مقياس لمقدار المعلومات الكافية ليتم الكشف عنها، علاوة على ذلك، لم يحدد أن المعلومات المحاسبية الكافية هي من وجهة نظر من؟ هل هو مُعد البيانات المالية هو الذي يفصح عنها أم مستخدم المعلومات المحاسبية هو الذي يقرر مدى كفايتها، وحتى لو كان معيار الكفاية من مسؤولية المستخدم، فكيف يمكن لمعد البيانات المالية معرفة الكمية الكافية من المعلومات التي يحتاج المستخدم للإفصاح عنها حتى يتمكن المستخدمون من اتخاذ قراراتهم[84].

الشفافية في الإفصاح يمكن أن ترفع مستوى الإفصاح المحاسبي من المستوى الأدنى المتاح أو الممكن إلى ما يقرب من المستوى المثالي للإفصاح، بحيث يكون الإفصاح على مستوى عالٍ من التفاصيل والأرقام ذات المصداقية العالية في القوائم المالية، ووفقًا لرغبات الأطراف ذات العلاقة من خلال ثلاثة مجالات رئيسية في تحسين نوعية وكمية المعلومات المحاسبية، والتمسك بالقيم الأخلاقية وقواعد السلوك المهني، وخلق بيئة مناسبة تتميز بالفضيلة (الأخلاق الرفيعة) من أجل تحقيق مبدأ الإفصاح الكامل[85].

أولا–تحسين جودة المعلومات المحاسبية كما ونوعا:

حيث غالبا ما تتردد المؤسسة في زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي وتلتزم بالحد الأدنى، حيث أن الإفصاح المتزايد يمكن أن يلحق ضررا في بعض الأحيان، خاصة من المنافسين، لكن الشفافية والحاجة العامة تكون مؤشرا على الكفاءة والنزاهة، لأن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، خاصة مع توفر التقنيات الحديثة أصبحت المعلومات التي تحتويها أكثر من الموارد المستثمرة وذات أهمية استراتيجية، وأصبح نشرها والوصول إليها أسهل وأكثر ضرورة للمطلعين وصناع القرار وغيرهم .

تقلل المعلومات المحاسبية من عدم اليقين وتعطي المزيد من الوضوح والفهم والوعي الأفضل وقدرة أفضل على التخطيط واتخاذ القرار، مما يحسن من جودتها.

تكمن الفوائد الرئيسية للمعلومات في الحد من عدم اليقين، وتحسين القرارات والحصول على قدرة أفضل على تخطيط وجدولة الأنشطة، وتشمل تكاليفها ما يلي:

الوقت والموارد المطلوبة لجمع البيانات ومعالجتها وتخزينها وكذلك توصيل المعلومات.

---

[84]–خيرة معمري،**مرجع سابق**، ص :143.

[85]–طلال محمود علي الحجاوي ومحمد أل فتح الله،**الشفافية في الافصاح عن المعلومات المحاسبية**،دار الايام ،الأردن،ط1،2017،ص:153.

الإفصاح هو العمود الفقري للتقارير المالية (المنتج الأساسي والنهائي للمعلومات المحاسبية) للعديد من المستخدمين،اذ يجب أن تكون مخرجات نظامها المحاسبي موضوعية ومفيدة وذات محتوى شفاف يولد ثقتهم ويلبي احتياجاتهم، بالإضافة إلى درجة عالية من التفاصيل في المعلومات والأرقام المالية وغير المالية،وأن تكون على درجة عالية من المصداقية متاحة لجميع الأطراف وكذلك لعامة الناس وفي الوقت نفسه، إذا تم تحقيق ذلك، يمكن القول أن المؤسسة رفعت مستوى الإفصاح من الحد الأدنى المتاح أو الممكن أن يكون قريبًا من الطموح، وهو المستوى المثالي للإفصاح .

تتناسب البيانات عالية الجودة مع احتياجات مستخدميها، وهي على استعداد لتحقيق معلومات مواتية في ضوء مجموعة من المعايير القياسية، وأن مصطلح جودة البيانات يشير إلى المرونة والموثوقية وذكاء استخدامها. يمكن الاتفاق على مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، وتطوير الوعي لإدراك الحاجة إلى توفير معلومات محاسبية ذات جودة احترافية.

ان الشفافية تعني درجة أكبر من الإفصاح من حيث كمية المعلومات المقدمة من ناحية، وتوافر المعلومات عبر الحدود في فترة زمنية قصيرة لأكبر عدد من المستخدمين من ناحية أخرى.، توفير المزيد من المعلومات يعني زيادة في عدد المستثمرين، لأن المستثمرين بطبيعتهم يتجنبون المخاطر الناتجة عن عدم الوضوح أو نقص المعلومات، **فكلما زادت المعلومات، زاد الوضوح**، وهذا يتماشى مع رغبات المستخدمين من البيانات المالية الذين يريدون معلومات مفصلة، لمساعدتهم على تقييم التدفقات النقدية المستقبلية والتركيز على الجودة[86]، لأن الإفصاح المتكرر يساعد على زيادة الشفافية، سواء لعدة مراحل أو فصول أو سنوات، حيث تتراكم كمية كبيرة من المعلومات بحيث يتضح نشاط المؤسسة، ومن هنا تنبثق أهمية أخرى للشفافية في الإفصاح، لأنها أداة وقائية ضد الأخطاء، حيث يمكن للجميع المساهمة فيها من خلال التحكم في وضوحها وعرضها مع التفاصيل المطلوبة.

المزيد من المعلومات في الإفصاح أفضل من القليل، ووفرة المعلومات المحاسبية مفيدة مهنياً للتحليل وأكاديمياً للأغراض البحثية، لكن ليس بشكل مطلق، لذا فهي مملة ومتكررة، لكنها تستمر في إثرائها طالما أن ربحها أكبر من أو تساوي تكلفتها، ونتوقف عند الحد حيث يكون ربحها أقل من تكلفة الإعداد والإنتاج.

مع زيادة المعلومات المالية وغير المالية كماً ونوعاً، وزيادة وعي مستخدميها بما يتوقعونه منها، هناك المزيد من الشفافية ويتم الحصول على نوعية أفضل للمعلومات، وبالتالي فإن الجودة هي درجة الانسجام بين ما يتوقعه العميل من المنتجات أو الخدمات وإدراكه لهذه التوقعات، كلما زاد الإدراك عن التوقعات[87].

4.3.1 تطبيق معايير المحاسبة الدولية :

لقد شهد تطبيق معايير المحاسبة الدولية فرقًا بين مختلف دول العالم، لذلك من خلال هذا المطلب نحاول توضيح نطاق تطبيق هذه المعايير والنقد والعقبات التي تواجه التطبيق لمعايير المحاسبة الدولية، والتطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية.

[86]- طلال محمود علي الحجاوي ومحمد ال فتح الله،**الشفافية في الافصاح عن المعلومات المحاسبية**،مرجع سابق،ص:154.

[87]-خيرة معمري،**مرجع سابق**،ص:145.

1- مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية

يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية كنتيجة لمعاهدة أو سياسة دولية أو طواعية مع التشجيع المهني لتطبيقها، إن تطبيق التوجيهات المحاسبية ذات الصلة من قبل دول المجموعة الأوروبية هو مثال على الحالة الأولى، وهي حالة المعاهدات أو السياسات الدولية، فيما تندرج بقية الجهود المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية في الحالة الثانية[88].

عندما يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال السياسات أو العمليات القانونية أو التشريعية، فإن القواعد التشريعية القياسية تحكم هذه العملية، فتحدد الجهات المعنية القواعد الأساسية والقوانين الخاضعة لتطبيقها، قد يكون المثال الحالي هو الحال في الاتحاد الأوروبي، حيث يتم استخدام المعايير المحاسبية على نطاق واسع دوليًا ومدعومة بالسلطة القانونية[89].

أما باقي الجهود المتعلقة بالمعايير الدولية فهي اختيارية وتعتمد على درجة إعداد المستخدمين للمعايير المحاسبية، تظهر أبسط الحالات عندما يكون المعيار الدولي تكرارًا لمعيار محلي، وفي هذه الحالة لا يوجد تعارض، ويكون قبول وتطبيق المعايير المحلية بمثابة قبول المعايير الدولية وتطبيقها[90].

عندما يختلف المعيار المحلي عن المعيار الدولي، تكون الأولوية في التطبيق الحالي هي المعيار المحلي.أما بالنسبة للمعايير الدولية الصادرة عن مؤسسات القطاع الخاص، هناك تسلسل هرمي للأولويات للمعايير المحلية ثم المعايير الدولية ؛ عندما تواجه الشركات متعددة الجنسيات ضغوطًا تنافسية في السوق أو الأسواق المالية لاستخدام المعايير الدولية، فإنها تستخدم المعايير الدولية مع تقليل واستخدام المعايير المحلية وتلبية متطلباتها، وهذا القبول المزدوج يؤدي في معظم الحالات إلى الإبلاغ المزدوج، مرة واحدة وفقًا لمعايير المحاسبة المحلية، مرة أخرى وفقًا لمعايير المحاسبة الدولية، سيؤدي هذا الاتجاه المزدوج لإعداد التقارير المالية للشركات متعددة الجنسيات إلى زيادة القوة الدافعة لاستمرار عملية إصدار معايير المحاسبة الدولية[91].

الجدول رقم(1) : قائمة المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) السارية المفعول حسب اصدر 2018.

	قائمة معايير المحاسبية الدولية (IAS)		قائمة معايير الابلاغ المالي الدولية(IFRS)
الرقم	الاسم	الرقم	الاسم
IAS1	عرض القوائم المالية	IFRS1	تبني معايير الابلاغ المالي الدولية لأول مرة
IAS2	المخزون	IFRS2	المدفوعات على أساس الأسهم
IAS7	قائمة التدفقات النقدية	IFRS3	اندماج الأعمال

[88]-محصول نعمان،**دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية بالبنوك التجارية**،مذكرة دكتوراه،تخصص محاسبة،جامعة أم البواقي 2017/2016،ص:34.

[89]-محصول نعمان،مرجع سابق،ص:34.

[90]-محصول نعمان،مرجع سابق،ص:34.

[91]-محصول نعمان، مرجع سابق ،ص :34.

IAS8	التغيرات في السياسات المحاسبية،التقديرات المحاسبية والأخطاء	IFRS4	عقود التأمين
IAS10	الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية	IFRS5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة
IAS12	ضرائب الدخل	IFRS6	الكشف عن المصادر المعدنية الطبيعية وتقييمها
IAS16	العقارات والآلات والمعدات	IFRS7	الأدوات المالية:الافصاحات
IAS19	منافع الموظفين	IFRS8	القطاعات التشغيلية
IAS20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية	IFRS9	الأدوات المالية
IAS21	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IFRS10	القوائم المالية الموحدة
IAS23	تكاليف الاقتراض	IFRS11	الترتيبات المشتركة
IAS24	الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	IFRS12	الافصاح عن المصالح في المنشئات الاخرى
IAS26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	IFRS13	قياس القيمة العدلة
IAS27	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	IFRS14	حسابات التأجيل التنظيمية
IAS28	المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة	IFRS15	الايرادات من العقود مع العملاء
IAS29	التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم المرتفع	IFRS16	عقود الايجار
IAS32	الأدوات المالية :العرض	IFRS17	عقود التأمين
IAS33	ربحية السهم		
IAS34	التقارير المالية المرحلية		
IAS36	تدني قيمة الأصول		
IAS37	المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة		

IAS38	الأصول غير الملموسة		
IAS40	العقارات الاستثمارية		
IAS41	الزراعة		

المصدر : طويرات رابح، مطبوعة حول المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS ،جامعة المسيلة، 2019/2018، ص :6-7-8.

المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي لتدقيق الحسابات

لقد شهد العالم تطورات مهمة في جميع المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية وغيرها، والمؤسسة جزء من هذا العالم، لأنها تؤثر وتتأثر ببيئتها الخارجية، والأخيرة هي أهم ما يميز المؤسسة لأنها عنصر مهم للحفاظ على متانته واستقراره، ولضمان هذه الخصائص، يجب أن تتخذ المؤسسة جملة من الوظائف التي تساعده على تخطي العقبات وكسب ثقة أصحاب المصلحة بشكل مباشر أو غير مباشر، من خلال عكس صورته في تقريرها المقدم ؛ ونتيجة لذلك، يجب أن يُعهد بمهمة إعداد هذا التقرير إلى وظيفة تتمتع بالحياد والموضوعية، ولهذا السبب تم إنشاء وظيفة التدقيق، والتي تلعب دورًا رئيسيًا في إرضاء المتطلبات اللشركة.

1.2: مدخل إلى تدقيق الحسابات

1.1.2ماهية تدقيق الحسابات :

تدقيق الحسابات هو عملية تقييم مستقل ونقدي للسجلات المالية والمعلومات المالية لكيان ما، سواء كان ذلك مؤسسة تجارية أو منظمة غير ربحية أو حكومية،ويهدف إلى التحقق من صحة ودقة السجلات المالية والتقارير، والتأكد من أنها تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة والقوانين المالية المعمول بها.

أولا: **لمحة تاريخية حول التدقيق**[92]:ترجع نشأة مهنة التدقيق إلى حاجة الإنسان التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته والتأكد من توافق تلك المعلومات مع الواقع، وظهرت هذه الحاجة في بادئ الأمر لدى الحكومات ،حيث تشير الوثائق التاريخية إلى أن حكومات قدماء المصريين واليونانيين إستخدمو المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع في جلسة الاستماع العامة إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها بغية تقديم تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية.

ومن هذا المنطلق اشتقت كلمة تدقيق auditing من الكلمة اللاتينية audire ومعناها يستمع.

و عرف التدقيق إتساع نطاقه فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصا بعد تطور علم المحاسبة وإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد سنة 1494 ميلادية في موسوعة لوقاباشيولي luca pacioli في مدينة البندقية تحت عنوان :

[92] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 7 . 8 .

" summa de arthmitica geametra proportion et propoortion action " ،و نظرا لسهولة استعمال النظام إنتشر تطبيقه، مما إنعكس على تطور المحاسبة والتدقيق.

برزت حاجة أصحاب المؤسسات إلى التأكد من دقة الحسابات في السجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع، وزادت تلك الحاجة نتيجة إتساع حجم المنشاة وظهور شركات الأموال، وما نتج عن ذلك من فصل بين ملكية المنشاة وإدارتها مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي الحسابات كوكلاء عنهم بمقابل من أجل القيام بمهمة مراقبة أعمال الإدارة.

كما أن التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات يبين أن أول جمعية للمحاسبين أنشئت في فينيسيا(شمال ايطاليا) سنة 1581، وكان على كل من يرغب في مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق أن ينضم إلى عضوية هذه الجمعية، وكانت تتطلب من سنوات تمرينه بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق؛ ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت(جمعية المحاسبين القانونيين) بأدنبرة عام 1854، وكان عدد أعضاء المحاسبين في هذه الجمعية في تلك الفترة ستة أعضاء[93].

و كان تبني مهنة التدقيق من طرف الدول متفاوتا، فكانت بريطانيا سنة 1854 م، فرنسا سنة 1881 م، والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1896.

أما بالنسبة لتطور التدقيق عند العرب فيعود مند عهد سيدنا عمر بن خطاب اد أن فترة موسم الحج تعتبر فترة هامة لتطور التدقيق في وقته،فتعتبر مصر من أوائل الدول التي أصدرت قوانين لتنظيم مهنة التدقيق عام 1909م،أما فلسطين فكانت تشريعاتها وقوانينها مستمدة من القانون البريطاني المتقدم سنة1919

وقد أبقى التشريع في فلسطين على أنه لا يحق للمساهمين والشركاء وموظفي ومدراء الشركات من القيام بأعمال التدقيق وهذا كان مستخدم سنة 1929، وتم هذا القانون ساري المفعول حتى عام 1948 ،ثم تلتها الأردن حيث أصدرت قانون الشركات المؤقت رقم 33 سنة 1962،وبقي ساري المفعول إلى غاية اعتماد الحكومة الأردنية قرار رقم12 لسنة 1964،وأنشأت أول جمعية للمحاسبين والمراجعين بمصر سنة1946 [94].

أما في سوريا ولبنان والمغرب العربي، فإن مهنة التدقيق نشأت وتطورت على الأسس المطبقة في فرنسا والتي لم تكن متطورة كبريطانيا ،ويجب الإشارة هنا إلى أن مهنة التدقيق أنشأت في أمريكا من قبل البريطانيين في سنة 1905، وبالأخص من قبل شخص اسكتلندي اسمه WATER HOUSE وما زال هذا الاسم معروفا عالميا باسم[95]. Prise water house copper

[93]-حاج مختار محمد خير الدين،إسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وفقا للإجراءات المعتمدة في الجزائر. مذكرة دكتوراه،تخصص تسيير محاسبي وتدقيق،جامعة أدرار،2019،ص 3.

[94]- لشلاش عائشة ،جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات –دراسة ميدانية – رسالة دكتوراه تخصص إدارة أعمال ،جامعة الجيلالي اليابس–سيدي بلعباس– 2018،ص18.

[95]-حاج مختار محمد خير الدين،مرجع سابق ذكره،ص4.

تضاعفت وسائل التدقيق بعد الأزمة الاقتصادية العالمية 1929 م في الفترة ما بين 1930-1940 م حيث أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية والتي ألزمت كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتحقق وتتأكد من حساباتها عند خبراء خارجيين، وذلك بهدف حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى .

و في العام 1939 م ونتيجة الفضيحة المالية "Mc Kesson and Robbins " المتمثلة في نشر مزور خاطئ للميزانية نشرت وثيقة خاصة تعرض بالتفصيل إجراءات التدقيق، وبالتالي فقد ساهمت الأزمات والفضائح المالية في ترسيخ مفهوم وضرورة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية.

الجدول (2) :التطور التاريخي لمهنة التدقيق .

الفترة	الآمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000قبل المسيح إلى 1700ميلادي	الملك والإمبراطور والحكومة	رجل الدين والكاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من1700الى 1850	الحكومة والمحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب	منع الغش ومعاقبة فاعلية،حماية الأصول.
من 1850م إلى 1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900م إلى 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء،الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من1940م إلى 1970م	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة وانتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970م إلى 1990م	الحكومة،هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.
ابتداء من 1990م .	الحكومة،هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير،الحماية ضد الغش العالمي.

المصدر: حاج مختار محمد خير الدين،مرجع سابق ذكره،سنة:2019،ص35.

ثانيا : تعريف التدقيق الخارجي:

المعنى اللغوي: أشتق مصطلح التدقيق (audit) بمعناه اللفظي من الكلمة اللاتينية audire والذي يعني الاستماع، حيث كان المدقق يستمع في جلسة عامة إلى القيود المسجلة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها.[96]

المعنى الاصطلاحي: سنحاول سرد عدة تعاريف لبعض الاقتصاديين تتناول التدقيق من جوانب مختلفة

تم نشر تعريف التدقيق سنة 1977 م من طرف الإتحاد الأوروبي لخبراء الاقتصاد والمحاسبة على أنه: "إن هدف التدقيق من الناحية المالية هو التعبير عن رأي إذا ما كانت هذه النتائج المالية لأخر السنة تعطي صورة صادقة وحقيقية عن أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في المؤسسة ".[97]

كما عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق الخارجي بأنه: " عملية منهجية منظمة للحصول على أدلة الإثبات بشكل موضوعي المرتبطة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والأحداث الاقتصادية، وتقييمها بهدف ضمان وجود درجة توافق وتطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المقررة، وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين ".[98]

و عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه: " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم ".[99]

و قد عرف Bray هذا العلم بأنه: " عملية فحص أو بحث عن أدلة إثبات وتقييمها بصورة موضوعية بهدف إبداء الرأي عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية من قبل شخص مؤهل ومستقل عن معدي هذه البيانات وعن الأشخاص الدين يستفيدون من هذه المعلومات بشكل مباشر، ثم إصدار تقرير عن هذه البيانات لزيادة موثوقيتها وزيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها ".[100]

كما عرف Miller التدقيق بأنه: " فحص إنتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشاة التي يتم مراجعة حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد في مدى

صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدة دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدتها المنشأة في التعبير عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة ".[101]

مهما تعددت التعاريف وإختلفت زاوية النظر فيها فخلاصة القول أن التدقيق هو عبارة عن:

عملية منظمة ومنهجية لتجميع الأدلة الكافية والمقنعة وتقييمها بأسلوب موضوعي من قبل شخص مهني مؤهل يتصف بالإستقلالية والحياد لإبداء رأيه الفني المحايد حول صدق القوائم المالية ومدى تماثل المعلومات المقدمة من طرف المنشأة والحكم

---

[96] أمين السيد، أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 18.

[97] احمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص9 .

[98] جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، ط 1، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص 62.

[99] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ص 10.

[100] رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 24.

[101] جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سبق ذكره، ص 63.

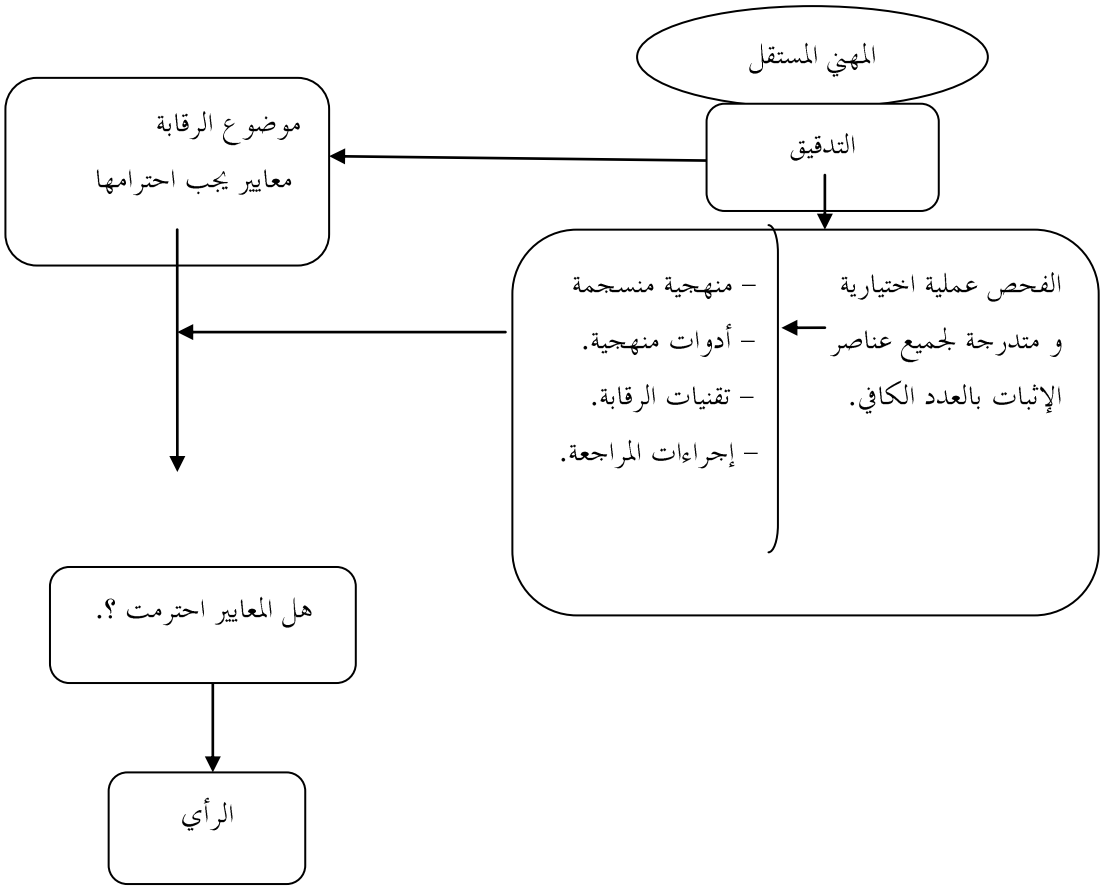
على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات، وذلك من أجل تقديم ضمانات لكل من يهمه الأمر من مسيرين، مستثمرين، نقابات، بنوك، وشركاء ....الخ، وبالتالي فإن عملية التدقيق تشمل الفحص التحقيق والتقرير.

الفحص: ويقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بنشاط المنشأة.

التحقق: ويعني إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية، كتعبير سليم لنشاط المنشاة خلال فترة مالية معينة ومعرفة درجة تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة.

التقرير: ويعني حوصلة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المستفيدة منه، ويعد التقرير العملية الأخيرة من التدقيق: والشكل التالي يوضح ملخص لتعريف التدقيق.

الشكل رقم(3) : ملخص لتعريف التدقيق.



المصدر: Foucher Alain et al. comptabilité et audit : manuel-applications, éditions, Vanves,2008/2009, p442.

2.1.2 أهمية التدقيق وأهدافه.

أولا:أهمية التدقيق: تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف من داخل المنشأة وخارجها تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في إتخاذ قراراتها وتخطيط سياساتها، ومن هذه الأطراف [102]:

إدارة المنشأة: يعتبر التدقيق مهما لإدارة المنشأة حيث أن إعتماد الإدارة في عملية التخطيط وإتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام.

المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل لمشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد على القوائم المالية المدققة في عملية إتخاذ قرار لمنح القرض من عدمه، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح، والذي يضمن سداد القروض مستقبلا.

[102] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، ط 2، دار المسيرة، الأردن، 2009، ص 19.20.

الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من المجالات مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض، والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى النقابات والإتحادات التي تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة وأي طرف آخر .

المستثمرون: يعتمدون على القوائم المالية المدققة في إتخاذ قراراتهم بتوجيه مدخراتهم من عدمه نحو المنشأة، بحيث أن عمل مدقق الحسابات يطمئن المستثمرين على أموالهم من خطر الاختلاس والسرقة نتيجة قيام المدقق بمراقبة العمليات المالية والتشغيلية للمنشأة، والتأكد من عدم انتهاك القوانين كعقد الشركة الأساسي وقانون الشركات .[103]

تتضح عموما أهمية عملية تدقيق الحسابات وأثارها على سلوك مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ قراراتهم من خلال الأتي [104]:

* تقليص مقدار عدم التأكد لمستخدمي القوائم المالية المدققة بتزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر إتخاذ القرارات.

* يستلزم على مستخدم المعلومة إتخاذ قرار معين، وذلك نظرا للمعلومات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير المدقق، والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة.

* تعتبر دافع قوي لإتخاذ مواقف مناسبة، والتي تؤدي إلى تجنب النتائج الغير مرغوب فيها.

ثانيا: أهداف التدقيق: كان الهدف من عملية التدقيق في الماضي مجرد وسيلة لإكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش وتلاعب وتزوير[105]، وتطورت أهداف التدقيق نتيجة عدة عوامل إذ كان لعبارة القاضي **لوباس** في قضية حلج القطن سنة 1897 الأثر الأكبر في تغيير النظرة لعملية التدقيق ككل وهي العبارة [106] :" the auditor is a Watch-dog not a Bloodhound " وتعني : " أن المدقق هو كلب حراسة لا كلب بوليس لإقتفاء أثر المجرمين".

و يمكن حصر أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة.

الأهداف التقليدية: هي نوعان رئيسية وفرعية.

- ✓ الأهداف الرئيسية: إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي، وحتى يقوم المدقق بإبداء هذا الرأي فإن عليه التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الإعتماد عليها وفقا للمعايير المحددة.
- ✓ **الأهداف الثانوية (الفرعية)**: وتتمثل في:
  - إكتشاف الأخطاء أو الغش والتلاعبات الموجودة بالدفاتر والسجلات إن وجدت .
  - تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.

---

[103] يونس محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان، 2000، ص 22.

[104] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث للتدقيق**، ط 2، دار الصفاء، عمان، 2005، ص 41.

[105] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 29.

[106] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات النظري**، ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان 2011 ص 25.

- إعتماد الإدارة على عملية التدقيق في رسم وتقرير السياسات الإدارية وإتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ قرارات مناسبة.
- إعتماد مديريات الضرائب في تحديد مبلغ الضرائب على عملية التدقيق.
- تقديم التقارير المختلفة وتقديمها لمختلف الهيئات الحكومية المعنية بعمل المدقق

الأهداف الحديثة والمتطورة: تتمثل هذه الأهداف في:

- ✓ مراقبة خطط المنشأة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسباب وطرق معالجتها.
- ✓ تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.
- ✓ منع الإسراف في جميع نواحي نشاط المنشأة بغرض تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة.
- ✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

3.1.2 مبادئ وفروض عملية التدقيق

1.3.1.2مبادئ عملية التدقيق:

يمكن تقسيم مبادئ عملية التدقيق على أساس ركنين هما:

المبادئ المرتبطة بركن الفحص[107]: وتتمثل في :

* مبدأ التكامل أو الإدراك الرقابي: ويعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثارها الفعلية على كيانها.

* مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختباري: يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة من طرف المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.

* مبدأ الموضوعية في الفحص: ويعني الإبتعاد عن التقدير الشخصي، والإستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا إتجاه العناصر التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا كتلك التي يكون إحتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

* فحص مدى الكفاية الإنسانية: نشير إلى وجود فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بالموازاة مع فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية تعتبر مؤشر للمناخ السلوكي لها والذي يعكس ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والمشاركة والإتصال.

المبادئ المرتبطة بركن التقرير[108] : وتتمثل في :

* مبدأ كفاية الإتصال: أي قدرة تقرير مدقق الحسابات على نقل العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين للقوائم المالية بصورة تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد التقارير.

* الإفصاح: على المدقق أن يفصح عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المنشأة ومدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية، وتبيان المعلومات المؤثرة في التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية.

[107] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[108] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 24.

* الإنصاف: يراعي هذا المبدأ أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المهتمين والمرتبطين بالمؤسسة سواء كانوا داخليين أو خارجيين.

* السببية: يراعي المدقق أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجهه، وأن تبنى تحفظاته و مقترحاته على أسباب موضوعية وحقيقية.

2.3.1.2 فروض عملية التدقيق :

يقوم التدقيق على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات التدقيق المختلفة[109]، وتتمثل الفروض الأساسية التي يعتمد عليها في التالي[110] :

- قابلية البيانات للفحص.
- عدم وجود تعارض حتمي أو محتمل بين المدقق ومعدي القوائم المالية.
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.
- – إلتزام المدقق بالإلتزامات المهنية والمتمثلة في التشريعات والمناشير، وما يصدر عن الهيئات المهنية من قواعد وضمانات.
- التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية.
- خلو القوائم المالية والمعلومات المقدمة للفحص من الأخطاء التواطئية.
- المفردات والعناصر التي كانت صحيحة في الماضي تحافظ على صحتها مستقبلا.
- إستقلالية وحياد مدقق الحسابات.

4.1.2 معايير التدقيق المتعارف عليها[111] : اصدر مجمع المحاسبين القانونيين (AICPA) عشرة (10) معايير للتدقيق متعارفا عليها يمكن تبويبها في ثلاث مجموعات هي مجموعة المعايير العامة، مجموعة معايير العمل الميداني، بالإضافة إلى مجموعة معايير إعداد التقرير.

* مجموعة المعايير العامة General standards : ترتبط المعايير العامة بالتأهيل المهني للمدقق وصفاته الشخصية وعلاقة ذلك بجودة ونوعية الأداء المطلوب، وقد تبنى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير شخصية ثلاث هي :

- **التأهيل العلمي والعملي**: إذ يجب على المدقق أن يكون حاصل على مؤهل علمي مناسب وحاصل على قدر كاف من التدريب والخبرة العملية في ممارسة المهنة.
- **إستقلال وحياد المدقق**: بمعنى أن يكون محايدا وأمينا في تنفيذ عمله وغير متحيزا.

---

[109] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[110] وليد توماس، أمرسون هنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج ،كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2006، ص51.

[111] جيهان عبد المعز الجمال ،المراجعة وحوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 71- 72.

- **بدل العناية المهنية اللازمة:** يلتزم المدقق عند أداء مهامه ببدل عنايته المهنية في ضوء المعايير الملزمة لإنجاز العمل المكلف به حتى لا يترك مجال للمساءلة القانونية نتيجة تقصيره أو إهماله في أي مرحلة من مراحل مهمة التدقيق.

* مجموعة معايير العمل الميداني Field Works standards : ترتبط هذه المجموعة بالإرشادات الفنية لإجراءات تنفيذ عملية التدقيق وتتضمن :

- التخطيط الكافي لتنفيذ عملية التدقيق والإشراف على المساعدين.
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لإبداء رأي سليم ومعقول في القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق.

* مجموعة معايير إعداد التقرير– Reporting standards –: تشمل هذه المجموعة المعايير والضوابط التي تحكم إعداد تقرير المدقق باعتباره المنتج المادي الأساسي لعملية التدقيق، وتتضمن هذه المجموعة أربعة (04) معايير أساسية هي [112]:

- مدى توافق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- مدى ثبات المنشأة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها.
- مدى كفاية ومناسبة الإفصاح في القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن البيانات الجوهرية.
- إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الإمتناع عن إبداء الرأي مع ذكر الأسباب.

نشأة معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)

بعد ظهور الأزمة الاقتصادية الكبرى التي أصابت النظام الرأسمالي مند بداية سنة 1929م حتى 1933م،ولقد ظهرت هده الأزمة في سوق الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية ،وانتشرت بسرعة جنونية في القارة الأوربية لتصبح أزمة كساد عالمية،التي أثرت مباشرة على السوق المالي ،مما أدى إلى إفلاس العديد من الشركات المتوسطة والصغيرة ووقوف الكثير من الشركات الكبرى على مقربة من الإفلاس، مما ألزم إدارة تلك الشركات إلى تقديم قوائم مالية لا تعكس الحقيقة ،الذي أوصل إلى تضارب مصالح المقرضين والمساهمين وهو الأمر الذي أدى إلى دفع المسائلة للإدارة والمحاسب ومدقق الحسابات.

تصاعدت النداءات المطالبة بالتدخل الدولة الأمريكية لتنظيم عمل المحاسب ومدقق الحسابات وإصدار المبادئ التي ستحمي المجتمع الاستثماري من التلاعب والتحايل في إعداد القوائم المالية،الأمر الذي أدى إلى تكثيف عمل الهيئات المحاسبية العلمية والمهنية التي كانت موجودة من قبل وإنشاء منظمات جديدة تسعى إلى تنظيم عمل المحاسبة والتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية.

ونتيجة إلى تلك الضغوطات بدأت تلك الهيئات في وضع وإصدار المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق،وعلى رأسها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA)،الذي تأسس في سنة 1887،ويعتبر بمثابة"**منظمة للعمل التطوعي للمحاسبين،تقوم بوضع المتطلبات المهنية وإجراء البحوث ونشر المطبوعات الخاصة بالمحاسبة والتدقيق والخدمات**

[112] رزق أبو زيد الشحنة مرجع سبق ذكره ص 128.

الاستشارية للادراة والضرائب"[113]،الذي كان له دورا هاما في توحيد الممارسة المتبعة عن طريق المبادئ المتعارف عليها،وقدر انتشر نفوذه إلى خارج الولايات المتحدة فكان له أثر في تطور المحاسبة والتدقيق،خاصة بوضع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما(GAAP) ومعايير التدقيق المتعارف عليها(GAAS)،التي أصبحت تستخدم من قبل أغلبية المدققين في كثير من دول العالم.

عمل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA) في تطوير معايير المحاسبة والتدقيق من اجل خدمة أعضائه في مجال مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق،وقد أنشأ المعهد ثلاثة كيانات متعاقبة تضع معايير التدقيق،وهي كالتالي:[114]

- ✓ لجنة إجراءات التدقيق من عام 1939-1972؛
- ✓ لجنة تنفيذية عن معايير التدقيق من عام 1972-1978؛
- ✓ مجلس معايير التدقيق من عام 1978الى يومنا هدا.

أصدرت لجنة إجراءات التدقيق كتيب سنة 1947بعنوان "توصية مقترحة لمعايير أداء مهنة التدقيق مغزاها ومجالها"،الذي تضمن اقتراحات بعض المعايير لتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي والتي اعتمدها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين(AICPA) في سنة 1948،وبعد هدا حل كتيب أخر محله سنة1954 بعنوان"معايير الأداء المتعارف عليها لمهنة التدقيق مغزاها ومجالها"،ثم أصدر العهد كتيب آخر بعنوان "مجموعة معايير التدقيق وإجراءاتها"في 1973.

إن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين(AICPA) هو أول من انشأ المعايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)،التي تخضع للتعديل المستمر إلا أن الجوهر فيها مازال كما هو، ويعتبر مجلس معايير التدقيق(ASB)هو المسؤول عن وضع معايير التدقيق والإجراءات التي يتبعها المعهد،اد كلف المجلس عند إنشاءه بما يلي:

- نشر المعايير والإجراءات التي يجب أن يتبعا أعضاء المعهد؛
- توفير تفسيرات وإرشادات أو مساعدات أخرى للمدققين في التقيد بتلك المعايير.

عرض معايير التدقيق المتعارف عليها(GAAS)

لمزاولة مهنة التدقيق المحاسبي يجب أن يعتمد على مجموعة من المعايير ،والتي عمل جاهدا على وضعها المعهد الأمريكي للمحاسبين (AICPA)، والتي صدرت تحت اسم "معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)،والتي قسمت إلى ثلاث مجموعات رئيسية [115]:

بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر-دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين،أطروحة دكتوراه [113]تخصص محاسبة ومالية وتدقيق،جامعة فرحات عباس- سطيف -1-2017.ص28.

[114]-بهلولي نور الهدى،مرجع سابق –ص29.

111- ألفين أريتز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل ،الجزء الأول، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر ،الرياض ،المملكة العربية السعودية، 2002 ،ص[41]

معايير التدقيق المتعارف عليها[116] : اصدر مجمع المحاسبين القانونيين (AICPA) عشرة (10) معايير للتدقيق متعارفا عليها يمكن تبويبها في ثلاث مجموعات هي مجموعة المعايير العامة، مجموعة معايير العمل الميداني، بالإضافة إلى مجموعة معايير إعداد التقرير.

* مجموعة المعايير العامة General standards: ترتبط المعايير العامة بالتأهيل المهني للمدقق وصفاته الشخصية وعلاقة ذلك بجودة ونوعية الأداء المطلوب، وقد تبنى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير شخصية ثلاث هي:

- ✓ **التأهيل العلمي والعملي**: إذ يجب على المدقق أن يكون حاصل على مؤهل علمي مناسب وحاصل على قدر كاف من التدريب والخبرة العملية في ممارسة المهنة.
- ✓ **إستقلال وحياد المدقق**: بمعنى أن يكون محايدا وأمينا في تنفيذ عمله وغير متحيزا.
- ✓ **بدل العناية المهنية اللازمة**: يلتزم المدقق عند أداء مهامه ببدل عنايته المهنية في ضوء المعايير الملزمة لإنجاز العمل المكلف به حتى لا يترك مجال للمساءلة القانونية نتيجة تقصيره أو إهماله في أي مرحلة من مراحل مهمة التدقيق.

* مجموعة معايير العمل الميداني Field Works standards : ترتبط هده المجموعة بالإرشادات الفنية لإجراءات تنفيذ عملية التدقيق وتتضمن :

- ✓ التخطيط الكافي لتنفيذ عملية التدقيق والإشراف على المساعدين؛
- ✓ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لإبداء رأي سليم ومعقول في القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق.

* مجموعة معايير إعداد التقرير- Reporting standards -: تشمل هذه المجموعة المعايير والضوابط التي تحكم إعداد تقرير المدقق باعتباره المنتج المادي الأساسي لعملية التدقيق، وتتضمن هذه المجموعة أربعة (04) معايير أساسية هي [117]:

- ✓ مدى توافق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- ✓ مدى ثبات المنشأة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها.
- ✓ مدى كفاية ومناسبة الإفصاح في القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن البيانات الجوهرية.

من خلال ما سبق ذكره يتضح أن معايير التدقيق المتعارف عليها(GAAS) هي عبارة عن عشر إرشادات عامة تمثل إطارا عاما لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي،منها ما يتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن يمارس مهنة التدقيق المحاسبي وهي ما تسمى بالمعايير العامة أو الشخصية،ومنها ما تهتم بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق ويطلق عليها اسم معايير العمل الميداني،ومنها ما يتضمن كيفية إعداد التقرير النهائي للمدقق وهي ما يعرف بمعايير التقارير.

و الشكل التالي يلخص معايير التدقيق المتعارف عليها :

[116] حيهان عبد المعز الجمال ،المراجعة وحوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 71- 72.

[117] رزق أبو زيد الشحنة مرجع سبق ذكره ص 128.

الشكل رقم(4) : يوضح معايير التدقيق المتعارف عليها

المصدر : ألفين أريتز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل ،الجزء الأول، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض ،المملكة العربية السعودية، 2002 ،ص 42

2.2: معايير التدقيق الدولية.

تتعدد معايير التدقيق الدولية حسب نوع التدقيق والمجال الذي يتم التدقيق فيه، فهناك العديد من المنظمات والهيئات التي تضع معايير للتدقيق في مختلف المجالات، مثل المالية، والبيئة، والصحة، والجودة، والأمان، وغيرها.سوف نتطرق لبعض التعاريف لمعايير التدقيق الدولية.

1.2.2 تعريف معايير التدقيق الدولية:

تعرف معايير التدقيق على أنها: " الأنماط التي يجب أن يحتذي ويتبعها أو يلتزم بها المدقق أثناء أداء مهمته فهي تمثل قاعدة عامة توجه المدقق في سلوكه المهني حتى يتمكن من إنجاز عمله بالجودة المطلوبة والملائمة ولذلك فإن معايير التدقيق تمثل مستويات الأداء المهني وإطارا عاما يعمل المدقق ضمنه".[118]

[118] رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات – مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، مصدر سبق ذكره ص 104.

و عرفت أيضا على أنها: "نموذج أو مثال يوضح القواعد العامة لأداء عملية تدقيق الحسابات موضوع بواسطة المنظمات المهنية أو التشريع أو العرف المهني أو بحكم إتفاق عام بين أعضاء المهنة كأساس لما يجب إتباعه وكمقياس موجه لمدى كفاية الأداء بحيث يحدد الأهداف ويحدد أساليب تحقيقها وهي تبين ما على المدقق إتباعه في أداء عمله".[119]

كما عرفها محمد طواهر ومسعود صديقي على أنها "مقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية التدقيق والحكم على الجدوى منها"[120].

2.2.2 أهمية المعايير لمهنة التدقيق: تكمن أهمية معايير التدقيق في: [121]

- تعتبر معايير التدقيق بمثابة نموذج يلتزم به كافة المدققين عند أداء مهمة التدقيق.
- تعتبر معايير التدقيق بمثابة مقياس ووسيلة لتقييم الأداء المهني للمدققين في إطار مسؤوليتهم المهنية.
- تحدد معايير التدقيق متطلبات الصفات الشخصية والتكوين الذاتي التي يجب أن تتوفر في المدقق.
- تحدد المعايير المتطلبات الفنية للعمل الميداني لعملية التدقيق.
- معايير التدقيق تساعد في جعل مهنة التدقيق ذات كيان مهني مستقل وتزيد الثقة في المهنة كما تساهم في زيادة الثقة في تقرير ورأي المدقق من قبل مستخدمي القوائم المالية.
- تحدد معايير التدقيق المتطلبات الهيكلية الفنية لإعداد تقارير عملية التدقيق والأركان والمقومات الأساسية لها.
- توفر معايير التدقيق التصور العام لدرجة ومستوى الأداء المهني المتوقع من المدققين الأمر الذي يساعد الهيئات القضائية على تفهم درجة الأداء المعتاد من المهنيين في ظل الظروف المماثلة.

[119] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار الكنوز المعرفة العلمية، الأردن، 2009، ص264.

[120] –محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي،المراجعة وتدقيق الحسابات(الإطار النظري والممارسة التطبيقية)،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2006،ص:37.

[121] جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره ص 71.

3.2.2 خصائص معايير التدقيق الدولية.

تتميز معايير التدقيق الدولية بجملة من الخصائص تتمثل فيما يلي[122]:

– التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني لتقليل التفاوت والإختلاف بين ممارسي عملية التدقيق في نفس البلد وبين الدول والتقرب أكثر من الموضوعية.

– قامت اللجنة الدولية لتطوير معايير التدقيق الدولية بإستخدام لفظ "إرشادات التدقيق الدولية" وذلك من أجل توفير قدر جيد من المرونة وهذا لترك المجال مفتوحا أمام مختلف المنظمات المهنية في دول العالم الإستدلال بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة .

تعتبر معايير التدقيق الدولية أكثر عمومية وشمولا من غيرها من المعايير لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي وممارسي المهنة.

4.2.2 عرض المعايير الدولية للتدقيق الصادرة وتبويبها.

تتكون المعايير الدولية للتدقيق الصادرة من طرف اللجنة الدولية لممارسات التدقيق (IAPC) ومجلس المعايير الدولية للتدقيق والتامين (IAASB) من 36 معيار وهي مرقمة إبتداء من المعيار رقم 200 إلى غاية المعيار رقم 810 ويعد المعيار رقم 200 بمثابة الإطار التصوري والمفاهيمي لهذه المعايير (cadre conceptuel) الذي يتطرق إلى الإطار العام والمخاطر المرتبطة بتدقيق القوائم المالية إضافة إلى هدف المدقق والتبويب التالي يبين قائمة المعايير الدولية للتدقيق(ISA) الصادرة وفق آخر تحديث والمقسمة إلى المجموعات التالية [123]:

1– المعايير المتعلقة بالمبادئ العامة والمسؤوليات :و تتمثل في المعايير الآتية :

– المعيار رقم 200 الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات وتنفيذ عملية التدقيق وفق المعايير الدولية للتدقيق.

– المعيار رقم ISA 210 إتفاق حول أحكام مهام التدقيق.

– المعيار رقم ISA 220 مراقبة الجودة لتدقيق القوائم المالية.

– المعيار رقم ISA 230 وثائق التدقيق.

– المعيار رقم ISA 240 مسؤوليات المدقق حول الغش عند تدقيق القوائم المالية.

المعيار رقم ISA 250 الأخذ بعين الإعتبار النصوص التشريعية والتنظيمية عند تدقيق القوائم المالية.

– المعيار رقم ISA 260 الإتصال مع القائمين على حوكمة المؤسسة.

– المعيار رقم ISA 265 الإتصال مع القائمين على حوكمة المؤسسة حول ضعف الرقابة الداخلية.

---

[122] بوقابة زينب، متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، الملتقى الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، يومي 11 و12 أفريل 2018،ص5.

[123] بكيحل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، مجلة علمية دورية متخصصة محكمة تصدر عن جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، المجلد 14 ،العدد 18، 2018 ،ص ص 123–124.

2- المعايير المتعلقة بتقييم المخاطر ومواجهة المخاطر المقيمة: وتتضمن هذه المجموعة المعايير التالية:

- المعيار رقم ISA 300 التخطيط لتدقيق القوائم المالية.
- المعيار رقم ISA 315 تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها.
- المعيار رقم ISA 320 الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق.
- المعيار رقم ISA 330 إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة.
- المعيار رقم ISA 402 إعتبارات في التدقيق متعلقة بمؤسسة تطلب شركة خدمات.
- المعيار رقم ISA 450 تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق.

3- المعايير المتعلقة بأدلة التدقيق: تشمل هذه المجموعة المعايير التالية:

- المعيار رقم ISA 500 أدلة التدقيق .
- المعيار رقم ISA 501 أدلة التدقيق –إعتبارات محددة لبنود مختارة.
- المعيار رقم ISA 505 المصادقات الخارجية (التأكيدات).
- المعيار رقم ISA 510 مهام التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية.
- المعيار رقم ISA 520 الإجراءات التحليلية.
- المعيار رقم ISA 530 العينات الإحصائية في التدقيق (إختبارات التدقيق).
- المعيار رقم ISA 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.
- المعيار رقم ISA 550 الأطراف ذات العلاقة.
- المعيار رقم ISA 560 الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات.
- المعيار رقم ISA 570 إستمرارية الإستغلال.
- المعيار رقم ISA 580 التصريحات الكتابية.

4- المعايير المتعلقة بالإستفادة من عمل الآخرين : وتضم هذه المجموعة المعايير الآتية :

- المعيار رقم ISA 600 إعتبارات خاصة عند تدقيق القوائم المالية للمجمعات (LES GROUPES) (بما فيه الإتصال مع مدققي عناصر تلك القوائم).
- المعيار رقم ISA 610 إستخدام عمل المدققين الداخليين.
- المعيار رقم ISA 620 إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

5 – المعايير المتعلقة بنتائج التدقيق والتقرير: تضم هذه المجموعة المعايير التالية:

- المعيار رقم ISA 700 تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية.
- المعيار رقم ISA 705 تعديلات الرأي في تقرير مدقق الحسابات المستقل.
- المعيار رقم ISA 706 الفقرة الإيضاحية المركزة وفقرات الأمور الأخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل.
- المعيار رقم ISA 710 المعلومات المقارنة –مقارنة الأرقام والقوائم المالية المتقابلة.

– المعيار رقم ISA 720 مسؤوليات مدقق الحسابات عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في القوائم المالية المدققة.

6 – المعايير المتعلقة بإعتبارات خاصة بتدقيق عناصر وبنود محددة : وتتمثل في ثلاث (03) معايير هي :

– المعيار رقم ISA 800 إعتبارات خاصة في تدقيق القوائم المالية التي تعد وفقا لأطر عمل الأغراض الخاصة.

– المعيار رقم ISA 805 إعتبارات خصوصية بتدقيق حسابات القوائم المالية المفردة وعناصر محددة أو حسابات من بنود القوائم المالية.

– المعيار رقم ISA 810 تقرير مدقق الحسابات عن ملخص القوائم المالية.

3.2 أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.

بعد خيار الجزائر الإنفتاح على البيئة الدولية للتدقيق من خلال إصدار معايير جزائرية للتدقيق (NAA) مستمدة من معايير التدقيق الدولية (ISA)، ينتظر أن تكون لذلك عدة مزايا تعمل على ترقية مهنة المحاسبة في الجزائر وتأهيلها على المستوى الدولي وإضفاء مزيد من المصداقية والثقة على المعلومة المالية الصادرة في الجزائر، وفيما يلي أهم إيجابيات تطبيق هذه المعايير في البيئة الجزائرية[124]:

1 – تحسين مستوى مهنة المحاسبة وتعزيز سمعتها: يساعد تبني المعايير الدولية للتدقيق في تقريب ممارسات وتطبيقات المحاسبة والتدقيق في الجزائر من الممارسات العالمية المتطورة ويزيد من الإعتراف الدولي بمخرجات مهنة المحاسبة، مما يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في بيئة دولية كونها معايير متطورة بإستمرار وتتماشى مع المتغيرات الإقتصادية عكس الإطار القانوني للمهنة في الجزائر الذي يتميز في الغالب بالجمود[125].

2 – تحسين جودة المعلومة المالية: بإتباع معايير دولية معترف بجودتها في تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الصادرة في الجزائر يؤدي ذلك إلى زيادة الثقة في هذه المعلومات ويعزز من مصداقيتها داخل وخارج الجزائر وخاصة بالنسبة للمستثمرين الذين يسمح لهم ذلك بالحصول على معلومة مالية مفهومة وموثوق بها وقابلة للمقارنة، وهي الخصائص الواجب توفرها في المعلومة حتى تكون ذات جودة وتساعد في إتخاذ القرارات[126].

3 – معايير تساعد الشركات متعددة الجنسيات: لكون الشركات متعددة الجنسيات تكون مجبرة على إعداد قوائم مالية مجمعة (Consolidés) لمختلف الفروع التابعة لها عبر العالم فان ذلك يطرح عدة صعوبات أمامها من الناحية المحاسبية في تجميع وترجمة القوائم المالية ومن ناحية أخرى يزيد من تكاليف تدقيقها بإعتبار أن كل فرع سيتم تدقيقه وفق المعايير المحلية المطبقة في البلد، وعليه فإن الشركات متعددة الجنسيات تستفيد من تطبيق المعايير الدولية عبر العالم من حيث تخفيض تكاليف إعادة تدقيق القوائم المالية لفروعها ومن ناحية أخرى تكون هناك شفافية أكبر من قبل المؤسسة الأم على الفروع التابعة لها[127].

---

[124] بكيحل عبد القادر أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا مجلة علمية دورية متخصصة محكمة تصدر عن جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف الجزائر المجلد 14 العدد 18 2018 ص 127 128 129.

[125] بكيحل عبد القادر، نفس المرجع السابق، ص 127.

[126] بكيحل عبد القادر، نفس المرجع السابق، ص128.

[127] بكيحل عبد القادر، نفس المرجع السابق، ص128.

4 – تشجيع الاستثمار الأجنبي: المستثمر الأجنبي عند إنتقاله خارج بلده بحثا عن الفرص الإستثمارية يحتاج إلى معلومات ملائمة مفهومة وموثوق بها يستطيع من خلالها تقييم العوائد والمخاطر وإتخاذ القرارات، ويعتمد في ذلك الأساس على القوائم المالية المنشورة من طرف المؤسسات، وكلما كان إعداد القوائم المالية بناءًا على معايير محاسبة دولية، وتدقيقها وفق المعايير الدولية للتدقيق كلما زادت قابليتها للمقارنة والفهم دوليا بالنسبة للمستثمر الأجنبي، ويرفع ذلك درجة الثقة والإطمئنان على أمواله التي قام بنقلها إلى البلد الأجنبي، وتنبع هذه الثقة من كون هذه المعايير تم تبنيها من قبل دول متقدمة تتميز بتطور الأسواق المالية وإنتشار واسع لثقافة الإستثمار والشركات متعددة الجنسيات وبالنظر لما توفره كذلك المعايير الدولية للتدقيق من مستوى جيد من الضوابط التي تحكم عملية التدقيق[128].

5 – توحيد إجراءات إعداد تقارير محافظي الحسابات: من خلال تبني المعايير الدولية للتدقيق يصبح التقرير الذي يعده محافظ الحسابات حول مصداقية وعدالة القوائم المالية موحدا وفق ما ينص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 الذي يحدد شكل ومحتوى التقرير المعد من طرف المدقق المستقل، وهو نفس المعيار الجزائري للتدقيق الذي تم إعتماده في الجزائر بموجب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية بنفس التسمية والرقم، وهو ما يسمح بأن يكون تقرير محافظ الحسابات موحدا بين جميع محافظي الحسابات ويتضمن عناصر مطلوبة دوليا من طرف مستخدمي القوائم المالية[129].

6 – معايير تعالج حالات الغش والفساد المالي: بالنظر لأهمية الدور الرقابي للمدقق في المؤسسة وحماية المساهمين من تصرفات قد تصدر من المسيرين بتحريف القوائم المالية للإضرار بأصحاب المصالح قام الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بتخصيص معيار خاص بمسؤوليات المدقق عن الغش في القوائم المالية يتمثل في المعيار رقم 240 الذي قدم إجراءات وإرشادات ينبغي للمدقق إتباعها من أجل معالجة الإختلالات وهو المعيار الذي لم يتم تبنيه بعد في الجزائر[130].

7 – الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: تعني المحاسبة الإبداعية تحكم المسيرين في نتيجة المؤسسة لصالحهم من خلال إغتنام الفرص التي تتيحها لهم المعايير المحاسبية عند الإختيار بين السياسات المحاسبية وطرق التقييم، فمثلا يمكن إختيار طريقة الإهتلاك الخطي للأصول الثابتة عوضا عن الإهتلاك المتناقص من أجل زيادة الأرباح وتأجيل الأعباء إلى سنوات لاحقة، ويحدث هذا نتيجة لتحكم المسيرين بإعداد القوائم المالية بما يجعلهم قادرين على التحكم في نتيجة المؤسسة باعتبار أن المسيرين يكونون تحت ضغط المساهمين من أجل تحسين الأداء والحصول على المكافآت، ولذلك فإن حماية المساهمين تتطلب تدخل طرف مؤهل ومستقل يتمثل في محافظ الحسابات من خلال الرأي الذي يعطيه حول القوائم المالية بناءًا على معايير التدقيق المطبقة في البلد، وتزداد أهمية ذلك عندما تكون على أساس المعايير الدولية للتدقيق التي ركزت على مختلف الجوانب المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية لا سيّما المعايير رقم 240-315-540 ،ومن هذه المعايير قامت الجزائر بتبني المعيار رقم 540 فقط لحد الآن[131].

[128] بكيحل عبد القادر، نفس المرجع السابق، ص128.
[129] بكيحل عبد القادر، نفس المرجع السابق، ص129.
[130] بكيحل عبد القادر، نفس المرجع السابق، ص129.
[131] بكيحل عبد القادر، نفس المرجع السابق، ص129.

1.3.2 أنواع المراجعة الخارجية:

تتم المراجعة الخارجية بواسطة شخص محترف من خارج الشركة مستقلا عن إدارتها ولا يربطه بها أي عقد عمل سابق وهو المراجع الخارجي، حيث تستعين به الشركة لفحص حساباتها وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وعدالة قوائمها المالية. نشير إلى أن المراجع الخارجي يعتمد على قدرته وحاجته للوصول إلى رأي فني محايد، كما انه مسؤول أمام أصحاب المؤسسة والمساهمين، وإن نطاق عمله يتم حسب الاتفاق والعرف السائد ومعايير التدقيق المستخدمة والمتعارف عليها، ويفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية وهي:[132]

1.1.3.2 المراجعة القانونية (audit légal):

و تعرف أيضا بمحافظة الحسابات (commissariat aux comptes)، وهي التي يفرضها القانون على بعض الأنواع من الشركات والهيآت، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات بغرض الشهادة على صحة وإنتظامية الحسابات السنوية وإعطائها الصورة الصادقة لوضعية الشركة المالية ونتائج نشاطها.

2.1.3.2 المراجعة التعاقدية (audit contractuel)

يقوم بها شخص محترف خارجي ومستقل بطلب من إدارة المؤسسة أو أحد الأطراف المتعاملة معها، ويمكن تجديدها سنويا ،و يكون هذا النوع اختياريا وفقا لعقد يبرم بين المدقق وزبونه، ويقوم المدقق بمهمته في هذه الحالة حسب الهدف والنطاق والمدة المحددين في الاتفاق المبرم بين الطرفين[133]، والمكلف بعملية التدقيق التعاقدي حسب التشريعات القانونية في الجزائر الخبير المحاسب، إذ حسب ما نصت عليه المادة 18 من القانون 10-01 " **يعد خبيرا محاسبيا في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات** "، ويعد الخبير المحاسبي مؤهل لممارسة وظيفة محافظ الحسابات.[134]

3.1.3.2 الخبرة القضائية (expertise judiciaire)

يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة، وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة وطرف أخر متعامل معها.[135]

2.3.2 أساسيات حول التدقيق الخارجي القانوني للحسابات في الجزائر: يجب أن يتم التدقيق الخارجي القانوني بمهنية ودقة، حيث يعتبر أداة مهمة لضمان شفافية وموثوقية المعلومات المالية وتعزيز الثقة بين الشركات والمستثمرين والجمهور المعني،كما يمكن أن تختلف تفاصيل الإجراءات والمتطلبات بناءً على القوانين واللوائح الحالية في الجزائر،لذا، يفضل دائمًا الرجوع إلى المصادر المحلية والهيئات الرسمية للحصول على المعلومات الأكثر حداثة ودقة.

---

[132] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص27.

[133] شريقي عمر ،التنظيم المهني للمراجعة،مرجع سابق ،ص27.

[134] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، ص 6.

[135] شريقي عمر ،التنظيم المهني للمراجعة ،مرجع سابق،ص28.

1.2.3.2 : التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر

شهدت مهنة التدقيق في الجزائر عدة تطورات نظرا للتحولات الاقتصادية التي يشهدها البلد وكان للإصلاحات المحاسبية التي قام بها المشرع الجزائري أثرا واضحا على تطور مهنة التدقيق المحاسبي نظرا للعلاقة التكاملية التي تربط بين المحاسبة والتدقيق ويمكن تلخيص مراحل تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر في الجدول التالي:

الجدول رقم (3) : تطور مهنة التدقيق في الجزائر.

الفترة	1988-1969	1991-1988	2010-1991	ما بعد 2010
التكليف بالتدقيق	الوزير المكلف بالمالية والتخطيط حسب القانون 69-107	الوزير المكلف بالمالية (لا يوجد تغيير)	الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات	الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط
الشركة محل التدقيق	المؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية	المؤسسات العمومية الاقتصادية بحكم خضوعها للقانون التجاري	الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات (المؤسسات التي تخضع للقانون التجاري)	الشركات التي تخضع للقانون التجاري
الجهة المكلفة بالتدقيق	محافظ الحسابات يعين بصفة عامة من بين المراقبين العامين للمالية مراقبي المالية مفتشي المالية يعين بصفة استثنائية من بين موظفي وزارة المالية دوي الكفاءة ثم أصبح مجلس	مجلس المحاسبة - تم أعيدت المسؤولية لمحافظ الحسابات	- محافظ الحسابات أو الخبير المحاسب المسجل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حسب الشروط والمقاييس التي نص عليها القانون 91-01	- محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بعد توفره على الشروط والمقاييس التي نص عليها القانون 10-

	المحاسبة هو المكلف بالمراقبة حسب المرسوم 70-173			01 - الخبير المحاسبي من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين بعد توفره على الشروط والمقاييس التي نص عليها القانون 10-01
مهمة المكلف بالتدقيق	المراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات	المراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات (لا يوجد تغيير)	الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات.	المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.
ملاحظات حول ممارسة التدقيق	- تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة . تشكيل مجلس المحاسبة وجود فراغ في شروط ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي مهام المدقق مدة الوكالة	تعديل تنظيم وعمل مجلس المحاسبة	إنشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إحداث المجلس الوطني للمحاسبة	إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

المصدر: بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، شهادة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف1، الجزائر ،2017 ،ص.123

3.3.2 مهنة محافظ الحسابات في الجزائر:

محافظ الحسابات في الجزائر هو شخص مختص في إدارة ومراقبة الحسابات المالية للأفراد أو الشركات،و يعتبر دور محافظ الحسابات أساسيًا في ضمان تنظيم وسير أمور الحسابات والأمور المالية بشكل دقيق ومطابق للقوانين واللوائح المحلية والدولية.

1.3.3.2 تعريف محافظ الحسابات :تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات منها:

التعريف الأول: وفقا للمشرع الجزائري يعرف محافظ الحسابات بموجب المادتين 01 و27 من القانون 91-08 على أنه: " يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وإنتظامية حسابات الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري، وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الإجتماعية والنقابات "[136]

التعريف الثاني: وفقا للقانون التجاري يعرف محافظ الحسابات بموجب المادة 715 مكرر 04 على أنه: " الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة ويتحقق مندوبي الحسابات إذا تم إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين "[137]

التعريف الثالث: ويعرف أيضا حسب المادة 22 من القانون 10-01 على أنه: " يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به "[138] .

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف التالي : مصطلح "محافظ الحسابات" يشير إلى الشخص أو الجهة التي تدير وتتولى مهام الحفاظ على سجلات ومستندات الحسابات المالية للأفراد أو الشركات أو المؤسسات، وظيفته تتضمن تنظيم وتسجيل جميع العمليات المالية والمعاملات التي تتعامل مع المال والأموال، وذلك بما يتوافق مع القوانين واللوائح المالية المعمول بها.

2.3.3.2 شروط الالتحاق وممارسة مهنة محافظ الحسابات.

نظرا لما تكتسيه المهنة من أهمية بالغة فقد تم تنظيمها بوضع شروط لممارسة المهنة شملت ناحية التأهيل العلمي ناحية الكفاءة المهنية والأخلاقية حسب ما جاء في نص المادة 08 من القانون 10-01 بتوفر الشروط الآتية [139] :

- أن يكون جزائري الجنسية.
- حيازة الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- التمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- شرط الإعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المصف الوطني للخبراء المحاسبين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون.

[136] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،القانون 91-08،صادرة في 01 ماي 1991، العدد 20، ص 654.

[137] -القانون التجاري ،الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،المادة715 مكرر (معدلة) ،سنة 2007 ،ص 188.

[138] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،القانون 10-01، المؤرخ في 29 يونيو 2010،العدد42، ص7.

[139] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 29 يونيو 2010، العدد 42، ص 5.

– تأدية اليمين بعد اعتماده من قبل الوزير المكلف بالمالية وقبل القيام بأي عمل أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم. بترديد عبارات اليمين الآتية " اقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن اخلص في تأدية وظيفتي وأن اكتم سر المهنة واسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد."

3.3.3.2 الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

أولا: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات.

❖ **تعيين محافظ الحسابات:**يعين محافظ الحسابات عن طريق ما يلي :

التعيين عن طريق المؤسسة: نميز في هذه الحالة بين كيفيتين هما :

1* التعيين عن طريق الجمعية العامة التأسيسية للمؤسسة في حال حضوره فيها بمعنى يذكر ويعين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة.

2* أو حسب ما جاء في نص المادة 26 من القانون 10-01: " تعين الجمعية العامة العادية أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية " وذلك حسب التنظيم.[140]

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث (03) سنوات يختاروا من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية.[141]

التعيين عن طريق المحكمة: التعيين عن طريق المحكمة يكون في حالة ما:

– إذا لم يتم تعيين محافظ الحسابات في الجمعية العامة أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات المعينين يتم اللجوء إلى تعيينهم أو إستبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة.

– طلب مساهم أو عدة مساهمين يمثلون 10/1 من رأس مال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للإدخار من العدالة، وبناء على سبب مبرر لرفض محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات الذين عينوا من طرف الجمعية العامة، وإذا تم قبول الطلب تعين العدالة محافظ الحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم محافظ حسابات تعينه الجمعية العامة .[142]

حسب ما نصت عليه المادة 27 من القانون 10-01 " تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات ".[143]

---

[140] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،القانون 10-01، المؤرخ في 29 يونيو 2010،العدد42، ص

[141] القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، منشورات بيرتي، الجزائر، 2009، ص254.

[142] القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، نفس المرجع السابق، ص 256.

[143] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،القانون 10-01، المؤرخ في 29 يونيو 2010، العدد42، المادة 27، ص7.

❖ **موانع وحالات تنافي تعيين محافظ الحسابات .**

حددت حالات التنافي والموانع في المواد 64 إلى غاية المادة 74 من القانون 10-01 إضافة إلى الحالات المنصوص عليها في المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري والتي نذكر منها ما يلي:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مراجع الحسابات في أجل خمس (05) سنوات إبتداءً من تاريخ إنهاء وظائفهم.[144]
- كل عهدة برلمانية.
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- كل عهدة إنتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة .[145]

ثانيا : حقوق وواجبات محافظ الحسابات.

محافظ الحسابات لديه حقوق وواجبات تساهم في ضمان دقة وشفافية السجلات المحاسبية وتقارير الحسابات، كما يجب أن يلتزم بالأخلاقيات المهنية والمعايير المحاسبية لضمان أداء عمله بكفاءة ونزاهة.

➢ **حقوق محافظ الحسابات :**

يمكن تلخيص حقوق محافظ الحسابات حسب ما جاء في المواد من 31 إلى المادة 38 من القانون 10-01 فيما يلي :[146]

- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة .
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة بها .
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.

---

[144] القانون التجاري ،الجمهورية الديمقراطية الشعبية،المادة 715 مكرر6(معدلة) ،سنة2007، ص 189.

[145] القانون 10-01 ،مرجع سبق ذكره،المادة 64، ص11.

[146] القانون 10-01، مرجع سبق ذكره ،المواد من 31 إلى38،ص8.

- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.
- يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (03) أشهر، ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.
- يتعين على محافظ الحسابات الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات إبتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

➢ **واجبات محافظ الحسابات** :يترتب على محافظ الحسابات عند تسجيله في جدول الهيئة المنظمة للمهنة والمتمثلة في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات عدة واجبات مهنية يجب عليه إحترامها نستعرض بعضها فيما يلي :[147]

– يجب على مدقق الحسابات القيام بمهامه بشرف وضمير مهني وأن تستند علاقاته بعملائه، وموكليه إلى الأمانة والاستقلال.

– يجب على المدقق أداء مهامه بعناية وفق مقاييس المهنة ومعاييرها مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة، وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.

– السهر على احترام موكليه التشريعات المعمول بها في مجال التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات مع أخذ الإحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده وإستقلاليته وتحمله المسؤولية.

– المدققون وموظفوهم (مساعديهم) والمتدربون لديهم ملزمون بإحترام سر المهنة فيما يخص الأعمال والمعلومات التي يطلعون عليها بحكم ممارسة وظائفهم.

– المدقق ملزم بدراسة الحلول الأكثر ملائمة وإقتراحها حسب الطبيعة المسندة إليه في ظل إحترام الشرعية.

– يجب على المدقق إعلام مجلس الهيئة المنظمة في أجل شهر واحد (01) برسالة موصى عليها مع وصل إستلام بأي حدث هام يطرأ على حياته المهنية.

– يجب على المدقق أن يبلغ الهيئة المنظمة تعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل إستلام في أجل 10 أيام إبتداء من تاريخ قبول كل توكيل.

– يجب على المدقق إحترام معايير التدقيق.

– تبليغ المساهمين والشركاء بكل المعلومات.

ثالثا :مسؤولية محافظ الحسابات : يقدم مدقق الحسابات رأي فني محايد حول سلامة وصدق القوائم المالية والوضعية المالية للمؤسسة، فإذا هو مسؤول عن كل ما يحتويه هذا التقرير الذي أعده وهناك ثلاث أنواع للمسؤوليات.[148]

---

[147] شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، شهادة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف1، الجزائر، 2012، ص 179-180.

[148] نمار خديجة، **تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبة والإدارة، مجلة علمية دولية محكمة سداسية، جامعة أم البواقي، الجزائر، ديسمبر 2017.

* **المسؤولية المدنية**: المدقق مسؤول مسؤولية مدنية أمام المؤسسة وأمام الغير، إذ يقوم تحت مسؤوليته وبصفة عادية وصفة قانونية تجاه الشركة، الشركاء، أو المساهمين، مديرية الضرائب، والدولة، ويتعرض المدقق للمسؤولية المدنية إذا توافرت الشروط اللازمة لذلك، وتعد هذه الشروط بمثابة أركان تلزم لإنعقاد هذه المسؤولية وهي :

– صدور خطأ من المدقق: وقوع المدقق في الخطأ أو إخلاله بالواجبات المحددة في العقد.

– وقوع ضرر على الغير.

– رابطة سببية بين الخطأ والضرر: بمعنى أن تتوافر علاقة سببية بين خطأ المدقق والضرر الذي أصاب المدعي.

* **المسؤولية الجنائية أو الجزائية pénale**: وتشمل:

– جرائم التهرب الضريبي.

– جريمة التوقيع على بيانات كاذبة.

– جريمة المصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير قانونية.

– جريمة إفشاء أسرار المهنة.

* **المسؤولية التأديبية disciplinaire** : إذا خالف مدقق الحسابات الواجبات المحددة له فيعرض نفسه للمسؤولية التأديبية أمام المجلس التأديبي للمجلس الأعلى للمحاسبة (CNC) بصفته المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر، ومن أهم المخالفات ما يلي :

– العمل موظف حكومة أو أي مؤسسة حكومية.

– عدم التفرغ للمهنة.

– مزاولة تدقيق حسابات مؤسسة وهو شريك فيها.

– الدعاية لنفسه بأي وسيلة إعلان تخل بكرامة المهنة.

رابعا: مهام محافظ الحسابات:حددت مهام محافظ الحسابات في نص المادة 23 من القانون 10-01[149]، ثم جاء المنشور الوزاري رقم 001 المؤرخ في 28 فيفري 2016 المتعلق بممارسة مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي يوضح لكل من مهنيي المحاسبة والمستفيدين من خدماتهم المهام الموكلة قانونيا لكل فئة مهنية في المحاسبة ومن خلال ما سبق تتحدد مهام محافظ الحسابات في المهام الآتية: [150]

– يشهد على صحة وانتظام ومطابقة الحسابات السنوية لنتائج عمليات السنة المنصرمة (المنقضية)، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

– يفحص صحة الحسابات السنوية وتطابقها مع المعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين، أو الشركاء، أو حاملي الحصص.

– يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.

[149] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،القانون 10-01، المؤرخ في 29 يونيو 2010،العدد42، ص

[150] منشور وزاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 28 فيفري 2016، رقم 01، ص2.

– يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يدقق حساباتها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون للقائمين بالإدارة والمسيرين للمنشاة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

– في حالة اكتشافه لأي نقص أو اطلاعه عليه من طبيعته أن يعرقل استمرارية الإستغلال في المؤسسة أو الهيئة يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة.

– يقوم بفحص وثائق وقيم الشركة أو الهيئة، ويراقب مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها.

4.3.2 مدخل إلى المعايير الجزائرية للتدقيق:

بدأ توجه الجزائر نحو تبني المعايير الدولية للتدقيق سنة 2011 فحسب المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 الصادر بالجريدة الرسمية رقم 07 يوم 02 فبراير 2011 المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره فإن المجلس الوطني للمحاسبة يمارس بعنوان التقييس المحاسبي مهمة متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق[151]، وقد بدأ فعليا تطبيق المعايير الدولية للتدقيق بالجزائر والمسماة بالمعايير الجزائرية للتدقيق إبتداءاً من تاريخ 04 فيفري 2016 تاريخ إصدار أول مجموعة من المعايير وتم إصدار إلى حد الآن 16 معيار سوف نتطرق إليها في المطالب اللاحقة.

إن المتتبع لإصدارات المعايير الدولية للتدقيق الخاصة بتدقيق القوائم المالية يلاحظ إنها مبوبة تبعا لمراحل عملية التدقيق بينما يتم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق وفقا لمبدأ الأهمية النسبية.[152]

1 – إصدارات المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016.

طبقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، والمتضمن أول إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق ووفقا للمادة الأولى فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير، حيث تستهدف هذه المعايير الكشوف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:[153]

✓ **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 " إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق ":**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق سواء كان مدقق قانوني متمثل في محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد المتمثل في الخبير المحاسب للإتفاق مع الإدارة وعند الإقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق، كما يهتم المعيار بكل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية، وكذلك المهام الملحقة مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة، ويهدف إلى قبول ومتابعة المدقق لمهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق على أساسها تم الاتفاق عليها، ومن أهمها ضمان الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة لا سيّما المرجع المحاسبي المطبق يكون مقبولا بالنظر لخصائص الكيان وهدف كشوفه المالية، إضافة إلى ضرورة وضع الإدارة لنظام رقابة داخلية فعال وعدم وضع الإدارة أي حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤدات والضرورية للقيام بالمهمة،كما أوجب

[151] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ ف 2 فبراير 2011، العدد 7، ص5.

[152] بوزيدة حميد، سايح فايز، مرجع سبق ذكره، ص38-39.

[153] المقرر رقم 02، المؤرخ في 04 فيفري 2016، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

المعيار على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة لمهمة التدقيق في رسالة المهمة بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة أو مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة عند الإقتضاء، ومن أهم محتوى هذه الرسالة، هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية، مسؤوليات المدقق والإدارة، تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية، مخطط وتنفيذالتدقيق.[154]

✓ **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 " التأكيدات الخارجية ":**

يعالج هذا المعيار إستعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة وهدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية، وقد عرف التأكيد الخارجي على أنه " دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير سواء كان في شكل ورقي الكتروني أو شكل أخر "، كما تطرق المعيار إلى صور التأكيد والرد وأوجب على المدقق عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد[155].

✓ **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 " أحداث تقع بعد إقفال الحسابات ":**

يتطرق هذا المعيار إلى إلتزامات المدقق إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية كما بين هذا المعيار الأحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات والتي تتأثر بها الكشوف المالية ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة بين تاريخ إعداد الكشوف المالية، بمعنى تاريخ إقفال الحسابات وتاريخ تقرير المدقق وكذلك الواقعة بين تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ إعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة، والمقصود هنا بالأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره،

في إطار هذا المعيار تكمن أهداف المدقق في الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ إعداد الكشوف المالية وتاريخ تقريره والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق، وأيضا المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره، والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل تاريخ إصدار التقرير[156] .

✓ **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 " التصريحات الكتابية":**

يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية والمتمثلة في المعلومات الضرورية له من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية، وتجدر الإشارة إلى أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة ملائمة وكافية فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها، إضافة إلى أن الإدارة حين تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة وأثر العناصر المقنعة الأخرى، والتي جمعها المدقق والمتعلقة بأداء الإدارة لمسؤولياتها على أكمل وجه أو العناصر المقنعة المتعلقة بالتأكيدات الخاصة، وتتمحور أهداف المدقق وفق هذا المعيار في الحصول على التصريحات الكتابية من طرف

---

[154] المقرر رقم 02، مرجع سبق ذكره.

[155] فياش أمال، بوعبانة فتيحة، **مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية – دراسة حالة عينة من المعايير الجزائرية للتدقيق**، مجلة جديد الإقتصاد، مجلة علمية إقتصادية دورية محكمة، الجمعية الوطنية للإقتصاديين الجزائريين، الجزائر، ديسمبر 2017، ص190-191.

[156] المقرر رقم 02، مرجع سبق ذكره.

الإدارة ليؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة له، إضافة إلى تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو التأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية[157].

2 – إصدارات المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016:

وضع المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق تستهدف تدقيق الكشوف المالية والمتعلقة بجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي[158]:

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " العناصر المقنعة ":**

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة التي يقصد بها كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، وتعتبر ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره، ويطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق بحيث يجب أن تكون كافية وملائمة وذات دلالة تعبر على الهدف المنشود من إجراء التدقيق وعلى التأكيد المتعلق به، وأيضا يجب أن تتمتع هذه المعلومات بالمصداقية لإستعمالها كعناصر مقنعة بمصدرها وطبيعتها وبالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها ،كما يهدف هذا المعيار إلى توضيح إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة، إذ يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق، والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد إستخلاص النتائج المعقولة، والتي يعتمد ويستند عليها المدقق في تأسيس رأيه[159].

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية ":**

يتطرق هذا المعيار إلى إلتزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، وهو يخص التدقيقات المتكررة إضافة إلى معالجته للمسائل الإضافية التي تؤخذ بعين الإعتبار في مهمة التدقيق الأولية إذ يهدف المعيار إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية، في هذا الإطار يُلزم المعيار المدقق بإعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة حسب طبيعة المهمة وتحديد برنامج العمل وفقا لحجم الكيان ولحجم الأعمال التي يتعين إنجازها إذ يحدد برنامج العمل بشكل مفصل طبيعة ونطاق الواجبات التي تعتبر ضرورية خلال السنة المالية لوضع خطة المهمة قصد تقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى ضعيف ومقبول، ومن خلال قيام المدقق بعملية التدقيق وجب عليه تحيين وتغيير إستراتيجية التدقيق وبرنامج العمل كلما إقتضت الضرورة ذلك، تجدر الإشارة إلى أن التخطيط المناسب والملائم يفيد عملية تدقيق الكشوف المالية، إذ يتمثل تخطيط مهمة التدقيق عموما في توقع المنهج العام للأعمال وإجراءات التدقيق التي يتعين وضعها من طرف أعضاء فرقة التدقيق إضافة إلى تحديد طبيعة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة بما في ذلك إحتمال اللجوء إلى خبراء، كما تترتب على المدقق مجموعة من الواجبات المطلوبة حسب المعيار

[157] المقرر رقم 02، مرجع سبق ذكره.

[158] المقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 ،وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق .

[159] المقرر رقم 150، نفس المرجع السابق.

والمتمثلة في إشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة في تخطيط التدقيق، إضافة إلى توثيق الإستراتيجية العامة للتدقيق وبرنامج العمل وإدراجها ضمن وثائق التدقيق[160] .

➢ **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 " مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية ":**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية التي تتضمن المبالغ الواردة في الكشوف المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة في إطار مهمة التدقيق الأولية التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف مدقق أخر، والتي على أساسها يجب تقديم معلومات كأن يتم التأكد أنه تم في بداية الدورة نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح، وإستمرارية تطبيق نفس الطرق المحاسبية، ويتمحور هدف هذا المعيار في جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أنه عند إعادة الإفتتاح قد تم نقل أرصدة إقفال السنة المالية بشكل صحيح، وأنها لا تحتوي على أي إختلال له تأثير معتبر ومؤثر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة الجارية، وأن الطرق المحاسبية الملائمة والتي إنعكست في الأرصدة الإفتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الحالية، إضافة إلى ضمان أنه قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة ومعبرة في هذه القوائم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق[161].

➢ **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية ":**

يتطرق هذا المعيار إلى إلتزام المدقق بتشكيل وإبداء رأي حول القوائم المالية ويحدد شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل والمتمثل في ذلك الرأي الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد القوائم المالية في كل جوانبها المهمة قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق بهدف إبداء وتشكيل رأيه حول القوائم المالية القائم على أساس تقييم ودراسة الإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة، ويكون التعبير عن هذا الرأي بوضوح في تقرير كتابي حسب النموذج المدرج في نص هذا المعيار[162].

3 – إصدارات المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017:

قامت الجزائر بإصدار مجموعة ثالثة من المعايير الجزائرية للتدقيق وفق المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الذي تضمن وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق والتي نستعرضها فيما يلي[163] :

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 " الإجراءات التحليلية ":**

يتمحور موضوع هذا المعيار حول إستخدام المدقق للإجراءات التحليلية بإعتبارها مراقبة مادية في جوهرها إذ تعرف الإجراءات التحليلية على أنها " تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات إذ تتضمن هذه الإجراءات مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو

[160] المقرر رقم 150، نفس المرجع السابق.

[161] المقرر رقم 150، نفس المرجع السابق.

[162] المقرر رقم 150، نفس المرجع السابق.

[163] المقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

لكيانات متماثلة، وذلك بإستخدام مختلف الطرق البسيطة والمعقدة وهذا بإستخدام تقنيات إحصائية من أجل تحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات غير المتوقعة، كما يشير إلى إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء إستعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية عملية التدقيق.

و من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية يتسنى للمدقق تحقيق هدف المعيار بوجوب جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة، كما هو ملزم بتصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة وللتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية[164].

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 " إستمرارية الإستغلال ":**

يعالج هذا المعيار إلتزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية في ظل تطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد الكشوف المالية، وكذا مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة إستغلاله وصولا إلى تحديد مسؤولية المدقق، حيث يقوم المدقق حسب ما يتطلبه المعيار بجمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية إستمرارية الإستغلال مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث المحتملة الوقوع والتي من شأنها أن تؤدي إلى وقف الإستغلال، ويهدف المعيار إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية إستمرارية الإستغلال وإستخلاص النتائج حول وجود " عدم يقين " سواء كان معتبر أو لا متعلق بأحداث وظروف من شانها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة إستغلاله ،و ذلك إنطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

و شمل المعيار مجموعة من الواجبات المطلوبة من المدقق فيما يخص تحديد مدى إستمرارية الإستغلال بالنسبة للكيان من إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات أخرى مرتبطة، تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة ،كما تطرق إلى حالة الكيانات الصغيرة، تقييم الفترة اللاحقة لتلك المحددة من قبل الإدارة وتقييمها، وهو مطالب أيضا بالقيام بإجراءات تدقيق إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف التي من شانها أن تثير شك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة إستغلاله، الإستنتاجات وتقرير المدقق، إجراءات تطبيق ملائمة فرضية الإستغلال في حالة وجود " عدم يقين " وفي حالة رفض الإدارة القيام بالتقييم أو إتمامه، وكذا كيفية الإتصال مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة[165].

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين ":**

يعالج هذا المعيار شروط وفرصة إنتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبيّن له أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، تجدر الإشارة إلى أن المعيار لا يتناول الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق، كما بين المعيار العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، إذ بين ووضح أنه يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الإعتبار أعمال المدقق الداخلي وكذلك أثره المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي، وبالرغم من إختلاف وتباين أهداف كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي قد تتشابه في بعض الوسائل المستخدمة في تحقيقها لكل من الوظيفتين، كما يبين المعيار أنه مهما بلغت درجة

[164] المقرر رقم 23، مرجع سبق ذكره.

[165] المقرر رقم 23، مرجع سبق ذكره.

إستقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي فإن هذه الأخيرة ليست مستقلة عن الكيان مثلما هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشوف المالية، فالمدقق يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه ولا يخففها إستغلاله لأعمال المدققين الداخليين.

إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الإستفادة منها لإحتياجات التدقيق فإن أهدافه تتمثل في، تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين وفي حال إستخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لإحتياجات التدقيق، وبغرض تحقيق الأهداف المدقق مطالب بالقيام بمجموعة من الواجبات من خلال تحديد إمكانية وإمتداد إستخدام أعمال المدققين الداخليين، وتقييم ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق حول إستخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة لتحديد ملاءمتها لإحتياجاته الخاصة.

ونص المعيار على وجوب إدراج النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة أعمال المدققين الداخليين، وكذلك إجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها في وثائق التدقيق (ملفات العمل).[166]

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 " إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق ":**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق الخارجي عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان أخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ بإستنتاجات الخبير، إذ يعرف الخبير المعين من طرف المدقق على أنه " ذلك الشخص الطبيعي أو الهيئة ذوي الخبرة في ميدان أخر غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة من أجل تدعيم آراءه، ويتحمل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه ولا يخففها إستخدامه لأعمال خبير عينه، وتكمن أهداف المدقق من خلال إتباع المعيار في تحديد الحالات أين يقدر المدقق الإستعانة بالخبير الذي سيعينه، وفي حال ما إذا قرر المدقق إستخدام أعمال الخبير الذي عينه عليه تحديد ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لإحتياجات التدقيق، ويوضح المعيار مجموعة من الواجبات المطلوبة لتحقيق أهداف المدقق نلخصها في، تقدير ضرورة الإستعانة بخدمات الخبير، تحديد طبيعة رزنامة وإمتداد إجراءات التدقيق، إضافة إلى تقييم كفاءة مهارات وموضوعية الخبير المعين من طرف المدقق، وتقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف المدقق.[167]

4 – إصدارات المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018: جاء المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 ليضع حيز التنفيذ أربعة (4) معايير جزائرية لتدقيق الكشوف المالية تستهدف جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية متمثلة فيما يلي:[168]

- ❖ **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 "وثائق التدقيق".**

يعالج ويتطرق هذا المعيار للمسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، والمقصود بمصطلح التوثيق ملفات العمل أو الوثائق التي يعدها المدقق، أو تلك التي تحصل عليها أو إحتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق، وتتشكل من

[166] المقرر رقم 23، مرجع سبق ذكره.

[167] المقرر رقم 23، مرجع سبق ذكره.

[168] المقرر رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

إجراءات التدقيق المنجزة، العناصر المقنعة الدالة المجمعة، والنتائج التي توصل إليها المدقق، وقد تكون ملفات العمل على شكل ورق أو شريط أو تقرير إلكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات قابلة للقراءة وواضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف، ونظرا لإرتباط المعايير مع بعضها وتكاملها فإن واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى لا تبطل تطبيق هذا المعيار، إضافة إلى إمكانية فرض النصوص التشريعية والقانونية واجبات توثيق أخرى وتكمن فائدة وثائق التدقيق في دعم إستنتاج المدقق بالنظر إلى أهدافه العامة المحددة في المعيار رقم 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء عملية التدقيق"، وتأكيد تخطيط عملية التدقيق وأدائها وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ووفقا لمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة ،كما تفيد وتستعمل ملفات العمل لغايات كثيرة أخرى منها مساعدة فريق المهمة في تخطيط التدقيق وأدائه ،حفظ ملف للنقاط المهمة لمهام التدقيق المستقبلية، إضافة إلى السماح بالقيام بتفتيشات خارجية وفقا لمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية أو نصوص أخرى مطبقة، وتطرق المعيار أيضا للواجبات المطلوبة من المدقق من أجل تحقيق أهدافه والمتمثلة في تحضير الوثائق التي تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره والتي تؤكد أنه قد تم تخطيط مهمة التدقيق وأدائها، كما تسمح ملفات العمل بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان عند أداء مهام التدقيق المستقبلية، وتسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة تطبيقا للمعيار الجزائري لمراقبة النوعية للمكاتب أو النصوص التنظيمية والقانونية[169].

❖ **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501"العناصر المقنعة – إعتبارات خاصة":**

يعالج هذا المعيار مدى إعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير الجزائرية رقم 300 "ردود المدقق في تقييم المخاطر" (لم يصدر بعد) والمعيار رقم 500 "العناصر المقنعة"، وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية. وتطرق المعيار إلى الواجبات المطلوبة من طرف المدقق والأعمال التي يجب القيام بها عند معالجة الجوانب السالف ذكرها، إذ جاء في مضمون المعيار أنه خلال معالجة جانب القضايا والمنازعات يستوجب على المدقق الحصول على التأكيدات الكتابية المتعلقة بها، إذ يجب عليه الطلب من الإدارة وعند الإقتضاء من القائمين على الحكم في المؤسسة مدّه بالتصريحات الكتابية التي تؤكد أن جميع القضايا والمنازعات الحالية والمحتملة بما في ذلك التأثيرات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد الكشوف المالية قد تم إبلاغه عنها وتسجيلها وذكرها في الكشوف المالية وفقا للمعيار المحاسبي المطبق، ويتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص وجود المخزونات وحالتها، إكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان، إضافة إلى تقديم المعلومات الواجب الإفادة والتصريح بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق[170].

[169] المقرر رقم 77، نفس المرجع السابق.

[170] المقرر رقم 77، نفس المرجع السابق.

❖ **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السبر في التدقيق".**

تتم قراءة هذا المعيار على ضوء المعيار الجزائري رقم 200 "الأهداف العامة للمدقق" ،و يطبق عندما يقرر المدقق إستخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق حيث يحدد كيفيات وطرق السبر، إذ يعالج هذا المعيار طريقة إستخدام السبر الإحصائية والغير إحصائية لتحديد وإختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختبار ومراجعات تفصيلية، وتقييم نتائج السبر، وتعتبر طريقة السبر إحصائية إذا توفرت فيه الخاصيتين التاليتين أولا الإختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة وثانيا إستخدام نظرية الإحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينة، وكل طريقة لا تجمع هاتين الخاصيتين تعتبر طريقة سبر غير إحصائية، كما جاء هذا المعيار ليتمم المعيار الجزائري رقم 500 "العناصر المقنعة" الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وإنجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة والتي يؤسس عليها رأيه، ويكمن هدف تطبيق المعيار في حصول المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق على قاعدة معقولة من المعلومات يستخرج منها الإستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي إختار منه العينة من خلال قيامه بمجموعة من الواجبات المطلوبة المحددة في مضمون المعيار[171].

❖ **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به".**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الإختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة، ويطلق لفظ التقديرات المحاسبية على بعض بنود الكشوف المالية التي لا يمكن قياسها بدقة بل يمكن تقديرها فقط، وتحديدًا يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبق المعايير رقم 315 "التعرف على مخاطر الإختلالات المعتبرة وتقييمها عن طريق معرفة الكيان ومحيطه"، والمعيار رقم 330 "رد المدقق على المخاطر المقيمة" ومعايير أخرى.

كما تطرق إلى طبيعة التقديرات المحاسبية وإلى الواجبات المطلوبة من طرف المدقق كإجراءات تقييم المخاطر، والإجراءات ذات الصلة، وتحديد وتقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة. وتكمن أهداف المعيار في تحقيق الهدف المسطر من خلال جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة، ومن أن المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة.[172]

المبحث الثالث :حوكمة الشركات :المفهوم النشأة ،النظام والتطور .

إن حوكمة الشركات مصطلح حديث النشأة، بدأ استخدامه مع بداية عقد التسعينيات من القرن الماضي، ثم تطور بعد ذلك ولقي رواجا واستعمالا واسعا خاصة بعد سلسلة الانهيارات والفضائح المالية التي مست العديد من الشركات العالمية.

[171] المقرر رقم 77، نفس المرجع السابق.

[172] المقرر رقم 77، نفس المرجع السابق.

وسنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم حوكمة الشركات، وكذا نشأته وتطوره، بالإضافة إلى نظام حوكمة الشركات .

1.3 حوكمة الشركات، المفهوم، الأهمية والأهداف والأطراف المعنية بحوكمة الشركات

من أهم أسباب تطبيق حوكمة الشركات هو موضوع الشفافية في إعداد البيانات المالية للشركات،وانعكاسه على السوق المالية والذي ساهم بشكل كبير في الضعف المالي على مستوى الشركات وعلى المستوى الاقتصادي، مما أدى إلى محاولة إعادة بناء الثقة بين أصحاب المصلحة من خلال اعتماد وتطبيق مبادئ الحوكمة، بالإضافة إلى توجه العديد من الدول نحو الأنظمة الاقتصادية الرأسمالية التي تعتمد فيها إلى حد كبير على المؤسسات الخاصة لتحقيق معدلات عالية ومستمرة من النمو الاقتصادي.[173]

1.1.3مفهوم حوكمة الشركات:

لتحديد مفهوم حوكمة الشركات، لا بد من لإشارة أولا إلى أن إيجاد تعريف شامل ودقيق لمفهوم الحوكمة يعد من المحاولات التي يشوبها كثير من الحذر الشديد، وتبقى من المهام التي تحمل في طياتها العديد من أوجه التحدي يمكن حصرها في النقاط الآتية :

إن حداثة موضوع حوكمة الشركات في الفكر الإداري المعاصر، والتي لا تتعدى بداياتها الحقيقية أواخر عقد التسعينات من القرن العشرين، لـــم تحســـم في الواقع كثيرا من نقاط الجدل والخلاف بين أوساط المهتمين بثقافة الحوكمة حول ماهية مفهوم حوكمة الشركات. ولـــم ينته الجدل عند معنى المفهوم وإنما يتعداه إلى الغاية أو الهدف منها، فما الذي يستهدفه أطراف العلاقة في الشركة من مساهمين ومودعين ودائنين وأصحاب المصالح والمجتمع من حوكمة الشركة ؟ ،هل هو تحقيق الربحية، أو تعظيـــم قيمة الشركة، أو تخفيض كلفة الوكالة، أو معالجة الفساد الإداري والمالي، أو منع عمليات الغش والتحايل والسرقة، أو سوء استخدام السلطة، أو حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، أو تحقيق الرفاهية الاجتماعية للأفراد المجتمع.

إن ما يزيد من تعقيد مفهوم حوكمة الشركات هو الطبيعة الديناميكية المتجددة لمفهوم ذاته، والمستمدة من تواصل الاهتمامات والجهود على المستويين الدولي والإقليمي لإصلاح وتقوية هياكل الملكية وتحسين آليات أدائها. ولا شك في أن تشابك وتفاعل الجهود في تأمين البيئة القانونية والتنظيمية الفاعلة واللازمة لتنفيذ متطلبات حوكمة الشركات والتواصل في تحديثها باستمرار لتواكب أفضل الممارسات ظهرت نتائجها الاجابية على تطور مفهوم الحوكمة بما توفره من إسهامات معرفية نظرية وتطبيقية تكسب المفهوم بعدا مفاهيميا متجددا.[174]

ينظر لحوكمة الشركات من عدة نواحي مختلفة، فهناك من ينظر لها من الناحية الرقابية، وهناك من ينظر لها من الناحية الاقتصادية، ومن ينظر لها من الناحية القانونية، ومن ينظر لها من الناحية الاجتماعية وغيرها[175].

فمن **الناحية الرقابية** تحدد حوكمة الشركات القواعد التي تتم بناء عليها إدارة الشركة بإشراف مجلس الإدارة، من أجل حماية المصالح والاستثمارات المالية للمساهمين، كما أنها تحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في الشركة، من مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، علاوة على بيان القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بأمور الشركة، وهو ما

---

[173]-حاج مختار محمد خير الدين،سنة،2019،**مرجع سابق**،ص:46.

172–حاكم محسن الربيعي وحمد عبد الحسين راضي،حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، **دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011**،ص **16–20**

173-بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007 عدنان، ص:17

يساعد على الرقابة على كفاءة الأداء، ومكافحة الفساد الإداري المالي، كما أنها تؤدي إلى تحسين إدارة الشركة عن طريق مساعدة المسؤولين في وضع إستراتيجية سليمة للشركة، لتخفيض المخاطر وإظهار الشفافية ؛

ومن **الناحية الاقتصادية** تعمل حوكمة الشركات على كفاءة استخدام الموارد، وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم مركزها التنافسي، بما يمكنها من جذب مصادر التمويل اللازمة للتوسع والنمو ؛

أما من **الناحية القانونية** فتتداخل مبادئ حوكمة الشركات بالعديد من القوانين، مثل : قوانين تنظيم الشركات، وأسواق المال، المحاسبة، التدقيق والضرائب، كما تساعد الحكومة على تقنين وتحسين الأطر القانونية للشركات[176]،

أما من **الناحية الاجتماعية** فإن مفهوم حوكمة الشركات في معناه الأشمل لا يقتصر على الشركات الاقتصادية، ولكن يمتد ليشمل كل المؤسسات العاملة في المجتمع سواء كانت مملوكة للقطاع العام أو الخاص والتي يرتبط نشاطها بإنتاج سلعة أو تقديم خدمة، والتي تؤثر على رفاهية الأفراد والمجتمع ككل[177].

أصل الكلمة

يعود أصل كلمة (Governance) إلى اللغة اليونانية (Kubernan) والذي كان يعني قيادة الباخرة الحربية أو الدبابة في القرن الثالث عشر، ثم استعمل بعد ذلك في اللغة اللاتينية بكلمة (Gubernare) في بداية القرن الرابع عشر بنفس المعنى، ثم ظهر بعد ذلك في سنة 1478م في اللغة الفرنسية بمصطلح
(Gouvernance) وكان يقصد به فن أو طريقة الحكم، وكان يستعمل في ذلك الوقت كمرادف لمصطلح الحكومة (Gouvernement)، ولكن لم يبق مستعملا عند الفرنسيين حيث اعتبر من اللغة الفرنسية القديمة،

2.1.3 تعاريف حوكمة الشركات

التعريف الأول:

هي الاجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة(مثل المساهمين...الخ)
لتوفير اشراف المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة[178].

174- حسين مصطفى هلالي، من أجل إستراتيجية وطنية للحوكمة من منظور إدارة الدولة والمجتمع والحكم الرشيد، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2007، ص 89.

[177] كمال بوعظم وعبد السلام زايدي، حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات، مداخلة ضه . ا " الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، الجزائر، بومي 18 و19 نوفمبر 2009، ص 46:.

[178] -طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات" المفاهيم–المبادئ–التجارب "تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005 ،ص09

التعريف الثاني :

الحوكمة هي مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركة، وبمعنى آخر فإن الحوكمة تعني النظام أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الاطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء ،كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسؤولية الاجتماعية[179]

التعريف الثالث:

يمكن تعريف حوكمة الشركات بأنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية.[180]

التعريف الرابع:

حوكمة الشركات هو تعبير واسع يتضمن القواعد وممارسات السوق التي تحدد كيفية اتخاد الشركات وخاصة شركات الاكتتاب العام لقراراتها والشفافية التي تحكم عملية اتخاد القرار فيها ،ومدى المساءلة التي يخضع لها مديرو ورؤساء تلك الشركات وموظفوها والمعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين والحماية التي يقدمونها لصغار المساهمين.[181]

تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: OECD

هي مجموعة العلاقات التي تنظم في إطار العمل بين إدارة الشركة التنفيذية ومجلس إدارتها والمساهمين فيها والأطراف ذوي العلاقة الآخرين[182] .

تعريف البنك الدولي:

هو الوسيلة التي يتم من خلالها ممارسة القوة في إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية لهدف التنمية، وأكد البنك الدولي على أن مضمون القوة التي تستخدمها الدولة لابد أن تقوم في فحواها على احترام افراد المجتمع مع اشراك الجهات الرسمية وغير الرسمية في تسيير الشؤون العمومية وتقديم الخدمات للصالح العام في إطار مجموعة من الاليات القانونية والعمليات السياسية من اجل توزيع القيم المادية والمعنوية على أفراد المجتمع لتحقيق متطلباتهم وأهدافهم[183] .

كما عرفها طارق عبد العال حماد بأنها : "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية".[184]

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الحوكمة عبارة عن مفهوم يستخدم لوصف كيفية إدارة وإشراف الكايانات والمؤسسات،سواء كانت حكومية أو خاصة،وتشمل العديد من العناصر والمبادئ التي تهدف إلى ضمان تفعيل الإدارة الفعالة والشفافية والمسؤولية داخل المؤسسات،سواء كانت صغيرة أو كبيرة.

---

[179]- سهير إبراهيم الشوملي، **حوكمة الشركات**، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2016، ص 07

[180]-عبد الوهاب نصر علي،شحاتة السيد شحاتة،**مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**،الدار الجامعية الاسكندرية،2007/2006،ص 18.

[181]-محمد مصطفى سليمان،**حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**،دار نشر الثقافة الاسكندرية،الطبعة الاولى،2006،ص 16.

[182]- عمار حبيب جهلول، **النظام القانوني لحوكمة الشركات**، دار نيبور للطباعة والنشر، العراق، الطبعة الأولى،ص 29

[183]-بن دبيش نعيمة، بوطلاعة محمد، **دور الحوكمة والبيئة المؤسسية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر إلى الجزائر-دراسة قياسية للفترة (1996-2015)**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد السابع، جوان 2017، ص 417 .

[184]-طارق عبدالعالي حماد،حوكمة الشركات:المفاهيم،المبادئ،التجارب،تطبيقات الحوكمة في المصارف،الدار الجامعية،الإسكندرية،2005،ص:03.

3.1.3 أهمية ،أهداف وأطراف حوكمة الشركات.

ترتبط حوكمة الشركات بكيفية إدارة وإشراف الشركات، وتحديد العلاقة بين أصحاب المصلحة المختلفين في الشركة، مثل المساهمين، ومجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية، والموظفين، والعملاء، والمجتمع المحلي، والبيئة، تهدف حوكمة الشركات إلى تحقيق الشفافية، والعدالة، والمساءلة، والمساواة بين جميع أصحاب المصلحة، مع التركيز على تحقيق أهداف محددة تسهم في نجاح واستدامة الشركة، إليك بعض الأهميّات والأهداف المشتركة لحوكمة الشركات.

1- أهمية حوكمة الشركات.

بعد ظهور الازمة المالية الأسيوية سنة 1997 بدأ العالم يظهر بنظرة جديدة الى حوكمة الشركات،فقد كانت هده الأزمة أزمة ثقة في المؤسسات والتشريعات التي كانت تنظم نشاط منظمات الأعمال والعلاقة بين هده المنظمات والحوكمة.

ومن بين أبرز المشاكل التي ظهرت أثناء الأزمة كانت عمليات ومعاملات الأطراف الداخلين سواء كانوا مجلس ادارة أو مديرين أوموظفين وتفضيلهم لمصالحهم الشخصية على حساب مصلحة المساهمين والدائنين وأصحاب المصالح الآخرين مثل الزبائن والموردين.

كما أن الفضائح الأخيرة بدءا بفضيحة شركة انرون وما تلها ذلك من سلسلة تلاعبات في القوائم المالية للشركات اظهرت جليا أهمية حوكمة الشركات .

ومن هنا يمكن توضيح أهمية حوكمة الشركات في ما يلي [185]:

- ✓ محاربة الفساد الداخلي في الشركة وعدم السماح بوجوده واستمراره؛
- ✓ تحقيق وضمان نزاهة وحياد واستقلالية كافة العاملين في الشركة خاصة مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين؛
- ✓ تحقيق السلامة والصحة وعدم وجود أخطاء عمديه، أو انحراف متعمد أو غير متعمد؛
- ✓ محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها، خاصة التي تهدد مصالح الشركة والأطراف ذات العلاقة بها؛
- ✓ تساهم مسؤوليتها في حماية أصول الشركة وحقوق المساهمين وأصحاب المصلحة في الشركة،أو من يعملون هناك ضد التلاعب والاحتيال المالي والفساد الإداري، وضد حالات الإفلاس وما يتبعهامن الأزمات؛[186]
- ✓ تحقيق الاستفادة القصوى والفعلية من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية؛
- ✓ تحقيق أعلى قدرة للفعالية من مراجعي الحسابات الخارجين.
- ✓ إبراز أهمية الحوكمة من خلال محاولة إنقاص من مشاكل الوكالة الناتجة عن الفصل بين ملكية الشركة والتسيير،أي بين المساهمين وإدارة الشركة إلى جانب الفصل بين مسؤوليات المديرين التنفيذيين،وتضارب المصالح بين هذه الأطراف؛[187]

---

[185]-محسن أحمد الخضري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة،2005 ،ص 58 -59 .

[186] - FLORENT LEDENTU, **SYSTEME DE GOUVERANCE D'ENTREPRISE ET PRESENCE D'ACTIONNAIRES DE CONTROLE:LE CAS SUISSE**, Thése présentée a la faculté des sciences économiques et sociales de l'université de fribourg (suisse), Fribourg, 2008, p17

[187]-حاج مختار محمد خير الدين،2019،ص:57.

بالإضافة إلى كل ما سبق يمكن إضافة النقاط التالية[188]:

- إن تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية، والتأكيد على الشفافية، كل ذلك من شأنه المساعدة على سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه وعلاج أسبابه وآثاره قبل تفاقمها وتأثيرها على حياة الشركة؛
- تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها أيضا وحماية أصول الشركة وكذلك حماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح في الشركة، وتعزيز دورهم في مراقبة أداء الشركة والتأكيد من شفافيتها، كل ذلك من شأنه أن يقي الشركة والعاملين فيها من التلاعب والغش المالي والغبن الفاحش والفساد الإداري والأزمات والإفلاس؛
- إن تحسين أداء الشركة وقيمتها الاقتصادية وقيمة أسهمها، وكذا تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية فيها ونزاهة تعاملاتها وعدالتها وشفافية المعلومات الصادرة عنها، كل ذلك من شأنه أن يقوي قدرات الشركة التنافسية وكذلك قدراتها على جذب الاستثمارات والنمو.

2-أهداف حوكمة الشركات:

تكمن أهم الأهداف التي تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيقها في ما يلي[189] :

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء؛
- تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات؛
- إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة وآليات تحقق تلك الأهداف ومتابعتها؛
- المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس الإدارة للشركة والمساهمين ممثلين في الجمعية العامة للشركة؛
- ضمان علاقات عادلة مع أصحاب المصلحة في حالة فشل العمل،أو إفلاس الشركة؛[190]
- عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه؛
- تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة؛
- تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب؛
- إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والاضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات؛
- تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد،

ودرء حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.

بذلك فإن حوكمة الشركات تهدف إلى تحقيق العديد من الأمور أهمها[191]:

---

[188] – عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، إتحاد المصارف العربية،ص 22 –23

[189] - عدنان بن حيدر بن درويش ،مرجع نفسه،ص 23 –24 .

[190] –حاج مختار محمد خير الدين،2019،مرجع سابق،ص :58.

[191] – عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الثالث، **"دور أليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات"**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2009 ، ص 177 .

- ✓ تحقيق الشفافية والعدالة وحماية حقوق المساهمين في الشركة وهذا يتم من خلال إيجاد قواعد وأنظمة وضوابط تهدف الى تحقيق الشفافية والعدالة.
- ✓ إيجاد ضوابط وقواعد وهياكل إدارية تمنح حق مساءلة إدارة الشركة أمام الجمعية العامة وتضمن حقوق المساهمين في الشركة
- ✓ تنمية الاستثمارات وتدفقها من خلال تعميق ثقة المستثمرين في اسواق المال.
- ✓ العمل على تنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإيجاد فرص عمل جديدة.
- ✓ العمل على الأداء المالي الجيد من خلال محاسبة الإدارة أما المساهمين.
- ✓ فرض الرقابة الجيدة والفاعلة على أداء الوحدات الاقتصادية لتطوير وتحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية.

وفي نهاية الأمر لا بد من الإشارة إلى أن من أهم أهداف حوكمة الشركات العمل على مساءلة ومحاسبة ومحاربة الفساد الإداري والمالي في الشركة بكل صوره، وكذلك العمل بكل الوسائل المتاحة لجذب الاستثمارات المحلية والأجنبية سواء بالتشريعات أو القوانين والامتيازات الممنوحة للمستثمرين، بالإضافة إلى تطبيق مبدأ الأخلاق الحميدة الجيدة والمعاملات الإنسانية والاقتصادية بين المتعاملين مع الشركات فالجوانب الأخلاقية في عمل الشركات هي الأكثر ملائمة لدعم الحوكمة الجيدة والناجحة.

الشكل رقم (5) :اهداف حوكمة الشركات.[192]

الأهداف

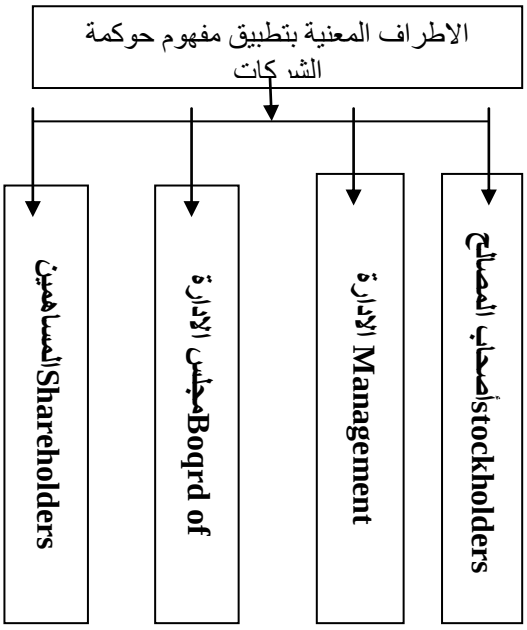
كبح مخالفات الادارة	تقليل المخاطر	حماية حقوق و مصالح المساهمين	تعميق دور الاسواق المالية	زيادة الثقة والاقتصاد الوطني
ظهار الشفافية	تحسين الاداء المالي	الحفاظ على السمعة الاقتصاد	الانفتاح على الاسواق المالية	الالتزام بالسلوكيات والممارسات المهنية

المصدر:طالب علاء فرحان،ايمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف.الطبعة الاولى،دار الصفاء للنشر والتوزيع،عمان الاردن،2010،ص 45 .

[192] طالب علاء فرحان،ايمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**.الطبعة الاولى،دار الصفاء للنشر والتوزيع،عمان الاردن،2010،ص 45

4.1.3 الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات ،وهده الاطراف هي التي تحدد الى درجة كبيرة مدى نجاح او فشل في تطبيق هده القواعد. والشكل الاتي رقم : (06) يوضح هده الاطراف:



المصدر :محمد مصطفى سليمان حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري ص،17

1-**المساهمين** shareholders: هم أصحاب رأس المال المقدم للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الارباح المناسبة لاستثماراتهم ،وكذلك تعظيم قيمة الشركة على المدى البعيد،وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الادارة المناسبين لحماية حقوقهم.

2-**مجلس الادارة** Board of directors :وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح،يقوم مجلس الادارة باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل اليهم سلطة الادارة اليومية لأعمال الشركة،وكذلك الرقابة على أدائهم،كما يقوم برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

3-**الادارة** Management : وهي التي تقوم بتقديم التقارير الخاصة بالأداء الى مجلس الادارة ،و هي المسئولة عن الادارة الفعلية للشركة، وتعتبر مسؤولية ادارة الشركة في تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة الى مسؤوليتها تجاه الافصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

4-**أصحاب المصالح** Stockholders: وهم عدة أطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الموردون والدائنين والموظفين والعمال،ولهذه الاطراف مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان فالدائنون على سبيل المثال ،يهتمون بمقدرة الشركة على السداد ،في حين يهتم الموظفين والعمال على مقدرة الشركة على الاستمرار.[193]

2.3 مبادئ ومحددات حوكمة المؤسسات .

تعتمد مبادئ ومحددات حوكمة الشركات على عدة مبادئ أساسية تساهم في ضمان الشفافية والمساءلة وحماية حقوق جميع الأطراف المعنية ،سوف نعرض بعض هذه المبادئ لحوكمة الشركات .

1.2.3 مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD): جاءت مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات، استجابة لدعوة من اجتماع مجلس المنظمة على المستوى الوزا ري في 27 -28 أفريل عام 1998لوضع مجموعة من المعايير والإرشادات لحوكمة الشركات .وتمثل هذه المبادئ المرحلة التاريخية الأهم لحوكمة الشركات، باعتبار أن هذه المبادئ تُعد مرجعا عمليا يتم الاسترشاد به، ومقاييس للممارسة الجيدة في مجال حوكمة الشركات . وهذه المبادئ ليست ملزمة، والغرض منها هو أن تكون نقطة مرجعية ويمكن للمشرعين استخدامها عندما يقومون باختيار ووضع الأطر القانونية والتنظيمية لحوكمة الشركات التي تلائم ظروفهم الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والثقافية الخاصة . ومنذ الموافقة على هذه المبادئ في عام1999 ، أصبحت تُشكّلِ أساسا لمبادرات حوكمة الشركات في كل من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو غيرها من الدول على حد سواء .وقد حدثت مجموعة من التطورات عليها منذ عام 1999، تضمنت العديد من التعديلات الهامة .وقد وافقت الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على هذه الصياغة المعدلة للمبادئ في 22 4 2004 وتُمثّل هذه المبادئ العمود الفقري لتطبيق حوكمة الشركات لأنها أكثر قبولا، لذا فقد حازت على اهتمام مختلف الهيات والمنظمات ذات الصلة بتطبيق الحوكمة، وكانت على النحو التالي[194]:

- **ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار حوكمة الشركات** : ينبغي عمى إطار حوكمة الشركات أن يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق وأن يكون متوافقا مع أحكام القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية؛
- **حقوق المساهمين** : ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يُوفر الحماية للمساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم؛
- **المعاملة المتساوية للمساهمين** :ينبغي على إطار حوكمة الشركات ان يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم.

[193] محمد مصطفى سليمان،**حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**،ط 1 ،دار النشر الثقافية –الاسكندرية،2006،ص 18.

9-**corporete governance**,paris 1 Organisation for Economic Co-operation And Development, , **OECD Principles of**, France, 2004.,

- **دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات** :ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي يُنشِئها القانون أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة الشركات السليمة ماليا.
- **الإفصاح والشفافية** :ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركة؛
- **مسؤوليات مجلس الإدارة** : ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين.

2.2.3 المبادئ الخاصة بمركز المشروعات الدولية الخاصة للحكومة :

قبل تناول المبادئ التي جاء بها مركز المشروعات الدولية الخاصة سنقوم أولا بعرض لمحة عنها فيما يلي:

لمحة عن المبادئ الخاصة بمركز المشروعات الدولية الخاصة بالحوكمة :

لقد قام مركز المشروعات الدولية الخاصة بالتعاون مع الاتحاد العالمي للغرف التجارية بصياغة مجموعة من المبادئ التي تستهدف تيسير توفير متطلبات الحوكمة الرشيدة داخل كيانات الأعمال سواء كانت أفرادا أو شركات أو منظمات ،والمنتمية للقطاع الخاص، [195]وجعلها توفر خطوطا إرشادية تستهدف إيجاد منظمات تتسم بالفعالية وبالتمثيل الرشيد لمصالح أعضائها، دونما النظر إلى طبيعة هيكل العضوية.

3.2.3 معايير الحوكمة الخاصة بمركز المشروعات الدولية الخاصة

تتمثل مبادئ حوكمة الشركات التي جاء بها مركز المشروعات الدولية الخاصة فيما يلي:

1-بناء جمعيات أعمال مستقلة تستند إلى متطلبات تأدية الرسالة التي أنشئت من أجلها وخدمة مصالح أعضائها:

لقد اشارت الورقة الصادرة عن مركز المشروعات الدولية الخاصة فيما يخص هذا المبدأ إلى أنه يتعين بناء إطار الحوكمة في جمعيات الأعمال يتيح إيجاد مؤسسات مستقلة، وفعالة، وموجهة نحو تحقيق الرسالة التي أُنشئت من أجلها، وأن يعبر عن اهتمامات جميع الأعضاء[196]، كما تضمنت الورقة مجموعة من الإرشادات، والتي ركزت مجملها على الحث على ترسيخ الشفافية والعدالة في المعاملة بين جميع الأعضاء وخدمة مصالحهم بما يعود بالفائدة على الجميع واعتبرت مجلس الإدارة مسؤولا عن جميع القرارات والمهام التي يقوم بها، وفيما يلي أهم الإرشادات التي تناولتها لتحقق هذا المبدأ[197]:

- ✓ ينبغي أن تقوم جمعيات الأعمال بترسيخ مبادئ الديمقراطية والمعاملة العادلة والشفافية فيما يتصل باختيار أعضاء مجالس إدارتها وممارسة أنشطتها والتعامل مع أعضائها؛

---

[195] مركز المشروعات الدولية الخاصة« Cipe » ، **مبادئ الحوكمة لجمعيات الأعمال والغرف التجارية**، تاريخ الاطلاع23 03 2014 :، ص5 ، الموقع:
http://www.cipe.org/sites/default/files/publicationdocs/Governance%20Principles%20for%20Business%20Associations%20and%20AR.pdf-0Chambers%20of%20Commerce%20

[196] المرجع السابق، ص 3.

[197] المرجع السابق ص 3-4.

- ✓ ينبغي أن يضمن إطار الحوكمة بجمعيات الأعمال قيام الجمعية بخدمة مصالح أعضائها، والتمتع بالاستقلالية عن أية تأثيرات خارجية؛
- ✓ ينبغي أن يتصف متخذو القرار في الجمعية بالحياد عند قيامهم بمهامهم، وأن يمارسوا تلك المهام بعناية فائقة، فضلا عن أهمية الحرص على تجنب تعارض المصالح والعمل على ما يحقق صالح الجمعية على أفضل نحو ممكن؛
- ✓ ينبغي أن يؤكد إطار الحوكمة بالجمعية على مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة وجهاز العاملين بها عما يقومون به من مهام وما يتخذونه من قرارات؛
- ✓ ينبغي تحقيق الاتساق بين أنشطة جمعية الأعمال وبين الرسالة التي أنشئت من أجلها؛
- ✓ يجب أن يكون إطار الحوكمة بمثابة ضمان لحيادية جمعية الأعمال؛
- ✓ ينبغي أن يتضمن إطار الحوكمة نظاما سليما لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وأن يكون هذا الإطار معبرا بشكل سليم وواقعي عن الخطة الاستراتيجية لجمعية الأعمال.
- ✓ يجب أن تكون رسالة الجمعية معبرة عن مصالح أعضائها واهتماماتهم، وأن يتم وضع هذه الرسالة بصورة ديمقراطية تضمن إشراك كافة الأعضاء في وضعها، كما ينبغي مراجعة هذه الرسالة بصفة دورية، وإعادة صياغتها على النحو الذي يعبر عن الجمعية، مع ضمان الإلمام الكامل من جانب الأعضاء بهذه الرسالة.
- ✓ من اللازم أن يكون إطار الحوكمة معبرا بشكل سليم وواقعي عن الخطة الاستراتيجية لجمعية الأعمال؛
- ✓ من الأمور المهمة أيضا تضمين إطار الحوكمة وارشادات بشأن الظروف والحالات التي يسمح فيها للأعضاء باستخدام اسم جمعية الأعمال مقترنا بأنشطتهم الخاصة؛
- ✓ فيما يتصل بصياغة الأوراق التي تعكس مواقف جمعية الأعمال إزاء السياسات العامة، تجب أن يتيح إطار الحوكمة تكوين لجان السياسات التي تعبر بشكل سليم عن مصالح أعضائها واهتماماتهم بصورة ديمقراطية وقائمة على الإلمام الكافي بجوانب لموضوعات التي يجري تناولها؛
- ✓ التأكيد على أن تكون قرارات مسؤولي الجمعية بشأن تكوين أو حل اللجان متسمة بالشفافية الكاملة، وذلك لضمان أن تكون تلك اللجان معبرة عن مصالح الجمعية، لا على مصالح أفراد بعينهم، وتحقيقها لهذا الهدف يجب أن يتضمن إطار الحوكمة إرشادات مكتوبة بشأن كيفية تناول موضوع لجان السياسات، وأن يكون هناك التزام وإلزام من جانب مجلس الإدارة بضرورة اتباع هذه الارشادات؛
- ✓ ضمان الوضوح والشفافية في قواعد وعمليات تشكيل اللجان؛
- ✓ ينبغي أن يتضمن إطار الحوكمة إجراءات واضحة بشأن تدفق المعلومات والتفاعل بين لجان السياسات ومجلس الإدارة.

2-الأعضاء بوصفهم مالكي جمعية الأعمال:

لقد حث هذا المبدأ على ضرورة أن يعبر إطار الحوكمة عن إدراك حقيقة مؤداها أن الأعضاء هم أساس وجود الجمعية، وأن يضمن بالتالي تمكينهم من ممارسة دورهم كملاك للجمعية، لديهم القدر اللازم من المعلومات بشأنها.

كما ألح على أن تتضمن نظم ولوائح الجمعية تحديدا واضحا لحقوق وومسؤوليات الأعضاء مع توفير كافة الظروف اللازمة لتمكين أعضاء الجمعية من ممارسة حقوقهم وواجباتهم بما يخدم مصالح جميع الأطراف.

وكذلك ضمان ممارسة عملية الحوكمة بطريقة تتصف بالشفافية والمساءلة، مع تحقيق الدرجة اللازمة من المهنية والفاعلية لتلك الممارسة[198].

3-التعامل مع الأعضاء على أساس من المساواة والتكافؤ

لقد حث هذا المبدأ على ضرورة تضمين إطار الحوكمة ما يضمن المعاملة العادلة والمتكافئة لكافة أعضاء جمعية الأعمال ولتجسيد هذا المبدأ فقد تضمنت الورقة الصادرة عن مركز المشروعات الدولية الخاصة مجموعة من التوصيات والتي نلخصها في النقاط التالية [199]:

- الأعضاء بكافة فئات ومستويات العضوية يجب أن يلقوا معاملة متكافئة؛
- يجب التحديد الواضح لمعايير تصنيف فئات ومستويات العضوية إن وجدت وأن يكون هناك ضمان كاف لإلمام جميع الأعضاء بتلك المعايير؛
- ينبغي أن تتيح العمليات والإجراءات المطبقة في الاجتماعات العامة معاملة جميع الأعضاء على نحو يتسم بالتكافؤ والمساواة، إذ ينبغي ألا تنطوي الإجراءات على صعوبات أو تكاليف غير مبررة عند التصويت؛
- يلزم لعملية حشد التأييد أن تكون معبرة عن احتياجات وأولويات القطاع العريض من أعضاء الجمعية؛
- حيثما يترتب على القرارات الصادرة عن الجمعية تأثيرات متفاوتة على أعضاءها من المتعين على مجلس الإدارة التعامل مع كافة الأعضاء بشكل متكافئ.

4-دور وهيكل ومسؤوليات الإدارة

لقد حثت مبادئ مركز المشروعات الدولية الخاصة على ضرورة أن يؤدي إطار الحوكمة بجمعيات الأعمال الى ضمان تعيين مجلس إدارة يلتزم بالتوجيه الاستراتيجي للجمعية، ويقوم بصياغة السياسات اللازمة ويتابع تنفيذها، ويعمل على الالتزام بتطبيق القوانين واللوائح المعمول بها على المستوى الوطني، فضلا عن تأكيدها على ضمان المساءلة والشفافية والالتزام بمعايير أخلاقيات العمل، وضمان الإدارة المناسبة عن طريق تعيين فريق من العاملين المحترفين[200].

ولتحقق هذا المبدأ فقد وضعت مجموعة من الارشادات والتي سوف نلخصها في النقاط التالية[201]:

- ينبغي أن يكون هناك فصل واضح بين جانبي الحوكمة والإدارة بجمعيات الأعمال، وبهذا الشأن ينبغي أن يضطلع مجلس الإدارة بمهامه التي تستهدف تحقيق التوازن السليم بين العمل التطوعي، والعمل الذي يقوم به جهاز العاملين المعين لقاء أجور ورواتب؛

[198]-المرجع السابق، ص 6-7

[199]-المرجع السابق ص 8.

[200]-المرجع السا بق ص 9.

[201]-المرجع السابق ص 10-14

- يجب أن يتضمن إطار الحوكمة بجمعية الأعمال تعريفا واضحا لمسؤوليات مجلس الإدارة والموظفين التنفيذيين،وان يضمن التنفيذ السليم لتوزيع الأدوار والمهام بين المجموعين؛
- نظرا لأهمية الفصل بين جانبي الحوكمة والإدارة، فإنه ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة المبادرة بالاضطلاع بمسؤولياتهم، بدلا عن الوضع السلبي المتمثل في مجرد الاستجابة للمبادرة من جانب الموظفين؛
- تجب ألا يعمل مجلس الإدارة على نقل مهامه ومسؤولياته إلى الموظفين؛
- ينبغي أن يكون عدد أعضاء مجلس الإدارة متسقا مع هيكل الجمعية وحجم العضوية بها، وبتعبير آخر ينبغي أن تتجنب الجمعية تشكيل مجلس إدارتها من عدد قليل من الأعضاء يكون قاصرا عن التعبير عن حجم وهيكل العضوية بها، كما ينبغي تجنب تشكيل المجلس من عدد كبير من الأعضاء على نحولا يتناسب مع حجم الجمعية؛
- ثمة أهمية لقيام أعضاء مجالس الإدارة بأدوارهم استنادا إلى خلفيات ومعلومات كافية، جنبا إلى جنب مع حسن النية، والعناية الواجبة، بما يحقق صالح الجمعية وأعضاءها، بشكل لا يتعارض مع القوانين واللوائح ذات الصلة.
- من الامور الواجبة أن يعمل إطار الحوكمة الذي يتم اعتماده على تعزيز الاتجاه نحو تنمية وزيادة مهارات أعضاء مجلس الإدارة وخلفياتهم العملية، لضمان اضطلاعهم بمسؤولياتهم على أفضل نحو ممكن.

5-الإفصاح والشفافية

لقد نص هذا المبدأ على أن الإفصاح الدقيق والسليم يعتبر من المتطلبات الأساسية التي تجب أن يحتويها إطار الحوكمة في جمعيات الأعمال، كما أكد على ضرورة أن يكون متصلا بكافة الأمور المتعلقة بجمعية الأعمال، بما في ذلك الموقف المالي، وجوانب الأداء والعضوية، وجميع المسائل الضرورية الأخرى[202] .

6-العلاقة مع أصحاب المصالح

لقد نص هذا المبدأ على ضرورة أن يكون أعضاء الجمعية على علم بمختلف العلاقات التي تربط جمعيات الأعمال مع المجموعات الرئيسية من أصحاب المصالح، وأن تؤدي تلك العلاقات إلى تحقيق صالح جميع أعضائها على أفضل نحو ممكن[203].

7- ضمان إرساء إطار مؤسسي فعال لحوكمة جمعيات الأعمال

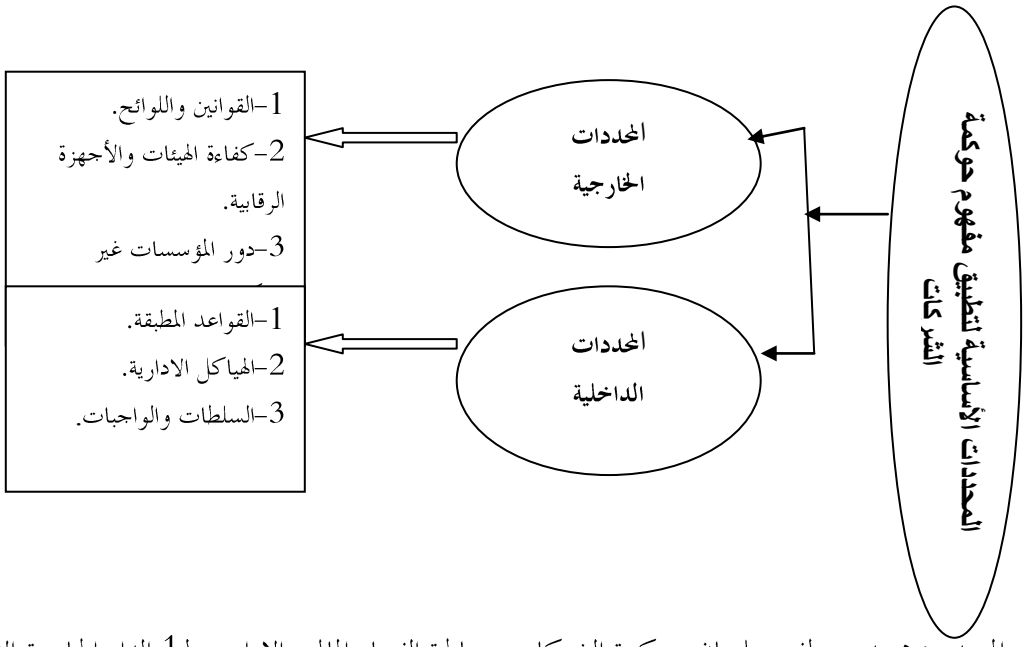
لقد أكد المبدأ السابع والأخير من مبادئ مركز المشروعات الدولية الخاصة على ضرورة وجود إطار مؤسسي للحكومة في جمعيات الأعمال يحقق العدالة والشفافية والمساءلة والمسؤولية في المجالين العام والخاص، على أن يكون هذا الإطار متسقا مع القوانين واللوائح السارية [204].

[202]-المرجع السابق ص 15-16.
[203]-المرجع السابق ص 17.
[204]-المرجع السابق ص 19.

4.2.3 المحددات الاساسية لتطبيق حوكمة الشركات:

لكي تتمكن المؤسسة بل والدول من الاستفادة من مزايا تطبيق مفهوم الحوكمة ،يجب ان تتوفر مجموعة من العوامل الأساسية والمحددات التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة،وفي حالة عدم توفر هده العوامل يصعب تطبيق هدا المفهوم والحصول على مزاياه يعتبر أمرا مشكوك فيه.وتتكون هده المحددات والعوامل على مجموعتين:

الشكل رقم : (07) المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات.



المصدر : محمد مصطفى سليمان،حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري.ط1،الدار الجامعية،الاسكندرية 2006،ص:20.

المحددات الخارجية : تتمثل هذه المحددات في البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله الشركات والتي تختلف من دولة الى اخرى وتتمثل فيما يلي[205]:

- ✓ القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات وقوانين سوق المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس وأيضا القوانين التي تنظم المنافسة والتي تعمل علي منع الاحتكار.
- ✓ وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات علي التوسع والمنافسة الدولية.
- ✓ كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات وذلك عن طريق احكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها وأيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام الشركات.

[205] -محمد مصطفى سليمان،**حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**،ط 1 ،دار النشر الثقافية -الاسكندرية،2006،ص 20 .

✓ دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام اعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة.وتتمثل هده المؤسسات غير حكومية في جمعيات المحاسبين والمراجعين ونقابات المحامين على سبيل المثال.

المحددات الداخلية:

تتمثل في القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات ،وتوزيع عادل بين السلطات والواجبات بين جميع الاطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات ،بين الجمعية العامة ومجلس الادارة والإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح،وذلك بالشكل الذي يخدم مصالح جميع الاطراف ،من اجل تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل[206].

وبالنظر الى هذه المحددات سواء كانت داخلية أو خارجية ،فهي كذلك تتأثر بمجموعة من العوامل الاخرى التي ترطبت بثقافة الدولة والنظام السياسي والاقتصادي فيها،ومستوى التعليم والوعي لدى الافراد،ومن نتائج الحوكمة زيادة الثقة في الاقتصاد القومي وتقوية دور سوق المال،وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار،والحفاظ على حقوق الاقلية من المساهمين.

3.3 النظريات المرتبطة بتطور حوكمة المؤسسات:

1.3.3 نظرية الوكالة:

تهتم نظرية الوكالة بالمشكلات التي قد تحدث عندما يستخدم المدير وكيلًا للتصرف نيابة عنه وكيفية تخفيف هذه المشكلات .في الأدبيات غالبًا ما تنقسم مشاكل الوكالة إلى فئتين : الاختيار الضار والمخاطر الأخلاقية(Bergen et 1992 Eisen hard 1989al) يتعلق الاختيار العكسي بالتحديات الموجودة قبل إنشاء علاقة الوكالة، والتي تغطي قضايا مثل التقييم الموثوق لقدرات وأهداف الوكيل .غالبًا ما يكون الحصول على معلومات موثوقة حول المرشحين للوكلاء أمرًا صعبًا؛ لتأمين عقد مع المدير، قد يسعى المرشحون إلى تضليل المدير من خلال إمكانات الدعاية التي لا يمتلكونها في الواقع .تتعلق المخاطر الأخلاقية بالتحديات التي قد تحدث بعد أن ينخرط المدير والوكيل في علاقة تعاقدية، أي كيف يجب تقييم أداء الوكيل ومكافأته عندما يتصرف نيابة عن مديره وكيف يمكن للمدير أن يحمي نفسه من مخالفة الوكيل .على سبيل المثال، لأن أرباح الشركة تستخدم لدفع أرباح الأسهم للمالكين بالإضافة إلى رواتب الإدارة ،(أندرسون وأوليفر،1987).اعتمادًا على السياق والميزات المحددة لعلاقة الوكالة، يسعى المدير عادةً إلى التخفيف من مشاكل الوكالة من خلال اللجوء إلى آليات مراقبة ورقابة مختلفة، بما في ذلك العقود القائمة على الأداء، وإجبار الوكيل على مشاركة بعض مخاطر المدير (على سبيل المثال، عن طريق الشراء حقوق الملكية)، أو تطوير علاقات تعاون طويلة الامد مع الوكيل[207].

---

[206]- بن موفقي علي ،أثر الاصلاحات المحاسبية بالجزائر على جودة نظم المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على الحوكمة بالمؤسسات. اطروحة دكتوراه ،قسم علوم التسيير ،جامعة مسيلة،2017.ص 150.

[207]- Agency relationships of project-based firms,Tuomas Ahola, Matias Ståhle, Miia Martinsuo ، 2021 Volume 39, Issue 7,International Journal of Project Management،

"تصف نظرية الوكالة المنشأة بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية،وأن وجود المنشأة يتحقق من خلال واحد أو أكثر من العقود الاتفاقية ،وأن عقود الاستخدام ما هي الا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط المنشاة وبالتالي يمكن دراسة سلوك المنشاة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها " .

ويوضح Jensen and meckling (1976) علاقة الوكالة بأنها عقد يقوم بموجبه واحد أو أكثر من الأفراد (الأصيل أو الموكل) بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) لكي ينجز بعض الأعمال والخدمات بالنيابة عنه، وفي المقابل يفوض الأصيل الوكيل في اتخاد بعض القرارات.[208]

أولا :فروض نظرية الوكالة:

ان عمل الوكيل لا يحقق دائما مصالح الاصيل وبالتالي تحصل هده المشكلة في ظل ظروف عدم توافق المعلومات وعدم تكاملها بين الوكيل والأصيل وهو ماهتم به نظرية الوكالة ،والتي تقوم على مجموعة من الفروض وهي كالتالي:

1/فرض الرشادة النسبية :يشير هذا الفرض الى أن أطراف الوكالة يتمتعون بالرشادة المحدودة أو الرشد النسبي وان تصرفاتهم تعتمد على منافعهم الذاتية ،والدليل على السلوك الاداري في الحرص على المصلحة الشخصية هو استهلاك بعض موارد الشركة في شكل أجر اضافي وتجنب المواقف التي تنطوي على المخاطرة.

2/فرض بقاء العلاقة متينة بين الاصيل والوكيل :على الرغم من وجود تعارض في دوال الاهداف بين أطراف علاقة الوكالة إلا أن هناك حاجة مشتركة ولو ضعيفة في بقاء الشركة قوية في مواجهة الشركات الاخرى.

3/**فرض تضارب المصالح بين أطراف العلاقة**:يفترض ان هناك اختلافات بين أهداف وأفضليات كل من الاصيل والوكيل ،فبينما يسعى الاول (الاصيل) الى الحصول على أكبر قدر ممكن وعمل مضاعف من قبل الوكيل مقابل أجر معقول ،اما الوكيل يسعى الى تعظيم منفعته من خلال الحصول على أكبر قدر من المكافآت والحوافز بأقل جهد ممكن[209].

4/فرضية تحمل المخاطر : ويقصد بها اختلاف المخاطر التي يتحملها كل من الأصيل والوكيل، وهذا راجع الى عدة نقاط نذكر منها[210]:

- ✓ عدم قدرة الأصيل على متابعة ملاحظة أداء وقرارات وتصرفات الوكيل بصورة مباشرة نتيجة معايشة الأخير لظروف العمل ومشاكله والإلمام بخصائص التنظيم؛
- ✓ اختلاف الخلفية التدريبية والخصائص الشخصية لكل من الأصيل والوكيل؛
- ✓ اختلاف إمكانية التوصل إلى معلومات وفهمها لكل من الأصيل والوكيل.

---

[208]–طارق عبد العال حماد،**حوكمة الشركات** ،الطبعة الاولى ،الدار الجامعية ،القاهرة، 2008، ص 69 .

[209]– نساب عائشة ،**مدى قدرة التدقيق الخارجي في ارساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الاخلاقية بين الادارة والمساهمين.** اطروحة دكتوراه ،قسم العلوم التجارية ،تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة بليدة 2 ،2017 ،ص 26-27

[210]– أحططاش نشيده ،**أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات** –دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر. مذكرة دكتوراه –تخصص محاسبة وتدقيق جامعة سطيف -1 -2017 .ص 26.

5/**فرضية عدم تشابه المعلومات**: تتمثل في اختلاف إمكانية التوصل إلى المعلومات وفهمها لكل من الموكل والوكيل [211]، ويقصد بها أن صاحب العمل لا يستطيع متابعة العمل والمدير يقدم معلومات خادعة ،مما يضر بمصلحة العمل لكلا الطرفين.

ثانيا :مشكلة الوكالة :

يملك الموكل أهدافا تختلف عن أهداف الوكيل،مما يحدث تضاربا في المصالح يؤدي الى مشاكل الوكالة،هذه الأخيرة التي تتسبب في نقص الكفاءة وانخفاض قيمة المؤسسة(تكاليف الوكالة) .

رأى أراو (arrow) أن هناك مصدرين أساسيين لمشاكل الوكالة، الأفعال المخفية (المخاطر المعنوية) والمعلومات المخفية (الاختيار المعاكس).تعني المخاطرة الأخلاقية الحالات التي يكون فيها أغلب أعمال الوكيل مخفية عن الموكل،أو يستحيل مراقبة الوكيل كليا،فمثلا ،قد يجد المساهمون أو حتى المدراء أنه لأ يمكن ملاحظة أو التأكد من المقدرة والجهد الذي يملكه العمال. كما ان الاختيار المعاكس يعتبر مشكل من مشاكل الوكالة،في هده الحالة يمتلك الوكيل معلومات لا يمكن ملاحظتها من طرف الموكل ،أو من المكلف الحصول عليها ،ومن هذا نقول أن الرئيس لا يستطيع التاكد من أن قرارات الوكيل تصب في صالحه[212].

المشكلة تنشأ حين يملك الطرفان مصالح مختلفة ومعلومات غير متماثلة (الوكيل يملك معلومات أكبر)، مثلاً قد لا يمكن للموكل التأكد مباشرة أن الوكيل يتصرف دائما في مصلحته، لا سيما في الأنشطة المفيدة للموكل ولكنها مكلفة للوكيل وفي العناصر التي يفعلها الوكيل لكنها مكلفة على الموكل لمراقبتها ،في كثير من الأحيان قد يكون الموكل قلق لاحتمالية أن يكون مستغل من قبل الوكيل الذي اختاره لعدم دخوله في الصفقة من الأساس في حين أنها قد تكون مفيدة للطرفين : قرار أمثل ثانوي قد يقلل الفائدة (الرفاهية) بشكل عام. الانحراف عن مصلحة الموكل من قبل الوكيل يسمى "تكاليف الوكالة" .

إضافة لمشكلة الوكالة بين المساهمين والمدراء هناك أيضا نوع آخر من مشاكل الوكالة : تلك المشكلة الناجمة عن وجود مساهمين كبار ومساهمين صغار وهي ظاهرة شائعة في الشركات الكبرى المُدرجة في البورصة . حيث يظهر بالإضافة لعدم تماثل المعلومات ذلك التأثير المختلف بين المساهمين الكبار والصغار في عملية توزيع الأرباح. سلوك صغار المساهمين يتأثر بقرارات المساهمين الكبار في المقابل فالصغار يمكنهم أيضاً التأثير على قرارات كبار المساهمين ولكن ليس بشكل كبير. في ظل هذه الظروف فإن المساهمين الكبار سوف يتعدون على المصالح من خلال سياسة توزيع الأرباح.

آليات مختلفة يمكن استخدامها لتحقيق المواءمة بين مصالح الوكيل مع الموكل. ففي التوظيف يمكن لأرباب العمل (الموكل) استخدام الأجر بالقطعة/العمولة أو مشاركة الأرباح أو كفاءة الأجور أو قياس الأداء (بما في ذلك البيانات المالية) أو نشر السندات من قبل الوكيل أو التهديد بالفصل من العمل لضمان وجعل مصالح العمالة متوافقة مع مصالحهم الخاصة.

---

[211]– سعود وسيلة،**حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة** .
أطروحة دكتوراه،قسم علوم التسيير،جامعة محمد بوضياف–المسيلة–2016 ،ص 38.

[212]–محمد الشريف بن زواي ،**حوكمة الشركات والهندسة المالية**،الطبعة 1 ،دار الفكر الجامعي،الاسكندرية،2016 ،ص 26 -27 .

وتكمن مشكلة تضارب المصالح بين أطراف علاقة الوكالة كالآتي:

1-تضارب المصالح بين(المسيرين) المديرين (وحملة الأسهم) الملاك:

إن كلاً من(الأصيل) المالك و (الوكيل) المسير شخصا يتميز بالتصرف الرشيد ويقصد بذلك أن كلاً منهم يعمل على تعظيم منفعته المتوقعة، إذ يعد ذلك بمثابة هدف يفسر تصرفات كل منهما، فالمالكون سوف يعملون من أجل تعظيم ثروتهم وتحقيق مصالحهم الذاتية بشكل منفرد بالعائد المالي المتوقع الذي سيتولد من استثماراتهم في الشركة بواسطة المسيرين ،أما المسيرون فسوف يعملون على تحقيق مصالحهم الذاتية بتعظيم عائدهم وكذلك بعدم بدل الجهد أو ما تسمى بوقت الراحة ولو كان ذلك على حساب مصلحة الملاك.[213]

كما يمكن القول إن سعي أطراف الوكالة(المالك والمدير) وراء تعظيم مصالحهم الشخصية، ومن ثم من المتوقع أن يقوم بتصرفات تؤثر سلبيا في مصلحة الطرف الآخر، وهذا يؤثر على قيمة الشركة واستمرارها وهذا ما وضحه Watts and Zimmerman بأن : " كل طرف يعترف أن رفاهيته الشخصية تعتمد على ديمومة واستمرار الشركة ولكن بنفس الوقت له الحافز لاتخاذ الأفعال التي تخفض قيمة الشركة وفرصة الاستمرار[214]

2-تضارب المصالح بين المسيرين وحملة الأسهم والمقرضين:

يلجأ المقرضون في معظم الحالات إلى إبرام عقود بينهم وبين إدارة الشركة يتم بمقتضاها وضع قيود تحد من حرية الإدارة من شأنها أن تؤثر سلبا على قدرة الشركة على تأدية التزاماتها مثل الحد من إصدار ديون جديدة أو تحديد حد أقصى لتوزيعات الأرباح أو تحديد حد أقصى للسيولة والمديونية .لذا تعد هذه العقود من المحددات الرئيسية لنشوء تكلفة الوكالة وذلك من خلال نقطتين أساسيتين:[215]

- خضوع الإدارة للرقابة المشددة من قبل أعضاء سوق المال من مستثمرين ودائنين...الخ، وذلك للحد من استخدامها للتدفقات النقدية على الإنفاق التبذيري أو في قبول مشاريع أو في قبول مشاريع استثمارية ذات صافي قيمة حالية سالبة تحقق لهم مصالح خاصة على حساب مصالح حملة الأسهم؛
- إن الولوج في عقود المديونية يؤدي إلى زيادة المخاطر المالية للشركة مما قد يحفز المسيرين على تخفيض تكاليف الوكالة للمحافظة على القدرة المالية للشركة بالوفاء بالدين وأعباءه في مواعيدها المحددة.

كما أن المديونية تساعد على تقليل تكاليف الوكالة للأموال الخاصة وبما أن الشركة المانحة للقرض تدمج تلك التكاليف في التكلفة الإجمالية للقرض فإن كل زيادة في حجم الخطر المترتب عن نشاط المقترض يفرض احتياط أكثر من الشركة المانحة للقرض مترجم في الزيادة في تكلفة القرض مما يؤدي إلى انخفاض نسبة التوزيعات التي يتحصل عليها حملة الأسهم وهنا ينشأ الصراع.

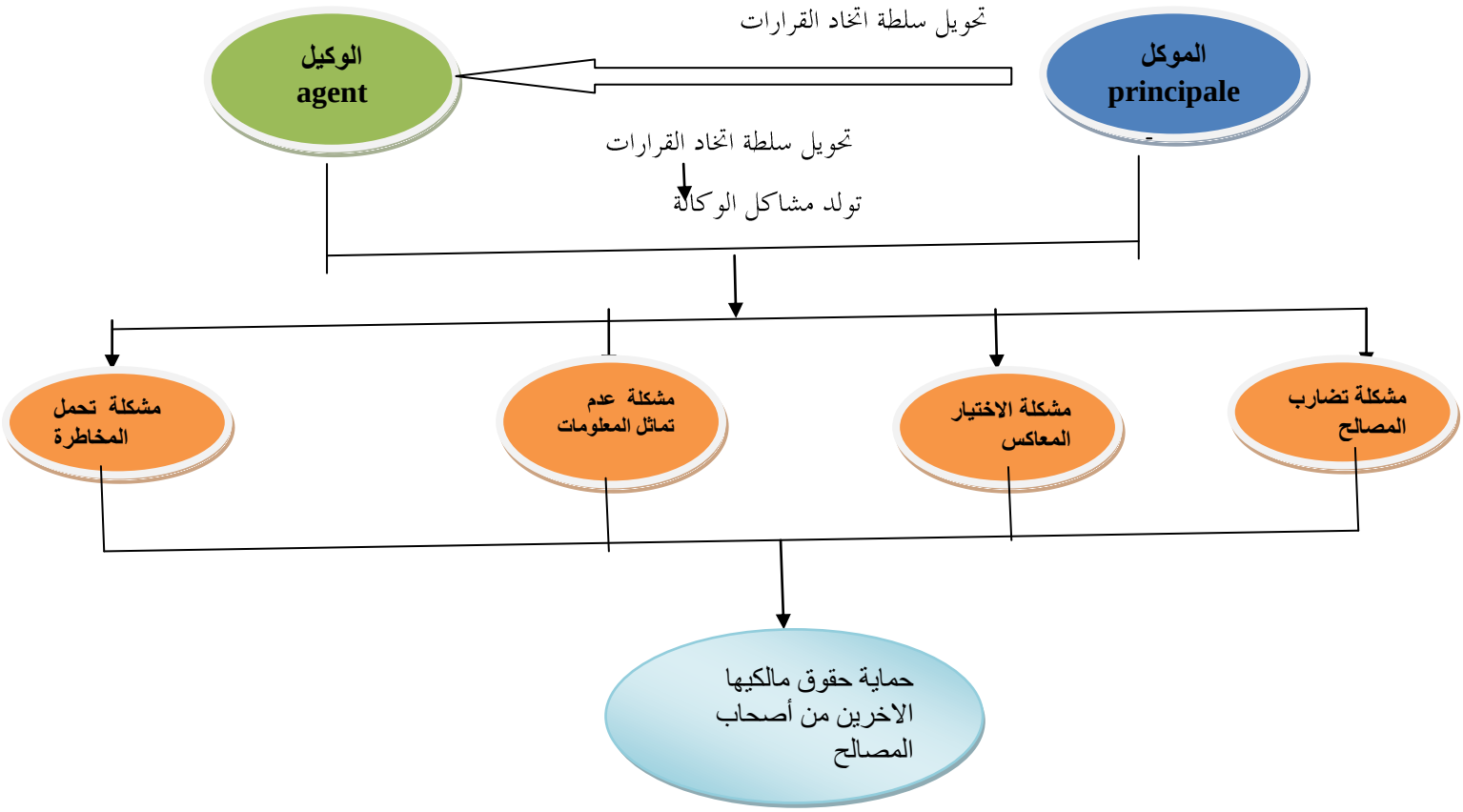
---

[213]- بن شهيدة فضيلة، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات**-دراسة حالة الجزائر-مذكرة دكتوراه ،قسم العلوم المالية والمحاسبة -جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم – 2017 ،ص 39.

[214]-بتول محمد نوري وعلي خلف سلمان،" **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة**"، مجلة رماح لبحوث والدارسات عمان، العدد 14، 2014 ،ص 26

[215]-بن شهيدة فضيلة، مرجع سابق، ص 40.

الشكل رقم (8): مشاكل نظرية الوكالة



المصدر : بن شهيدة فضيلة، دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات–دراسة حالة الجزائر 2017، ص 42

2.3.3 نظرية تكاليف الصفقات (المعاملات أو المبادلات) :

تم اقتراح هذه النظرية من قبل الاقتصادي الأمريكي "Ronald hary coase" في مقال نشره بعنوان طبيعة المؤسسة في عام 1937.

نظر "coase" إلى الشركة على أنها مجموعة من العلاقات تتمحور حول "مدير" يقوم بتخصيص الموارد بدلاً من قوى العرض والطلب التي يوفرها السوق، واستند في دراسته إلى ثلاثة أسس وهي :[216]

- الشركة مستقلة عن السوق وآلياتها بديلة لآلياته؛
- الشركة عبارة عن اقتصاد مُدار بناءً على سلطة المدير في تخصيص مدخلات الإنتاج؛
- السلطة داخل الشركة لها مصدر تعاقدي، ويتم تحديد نطاقها من خلال التوازن بين تكلفة التعاقد داخل الشركة وخارجها.

[216]–المعتصم بالله الغرياني،**حوكمة الشركات المساهمة**،دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،مصر، 2008 ،ص:27.

خلص Coase أن أسباب وجود الشركة هي بشكل أساسي التكاليف المرتفعة التي يتكبدها الأفراد من أجل ضمان الإنتاج الضخم في السوق،وأن تكاليف المعاملات لإيجاد السعر المناسب، والتفاوض وإبرام اتفاقيات منفصلة لكل معاملة وإنشاء وصيانة العقود والاتفاقيات طويلة الأجل عديدة ويمكن تخفيضها ،

من خلال إنشاء شركة لعلاقات القوة الهرمية لتحل محل السوق كطريقة تنسيق وظيفة الإنتاج المشترك.

كما توصل إلى تعريف الشركة على النحو التالي: "عقد ممتد لفترة زمنية يكون فيها لأحد الطرفين سلطة تحديد التزامات الطرف الآخر". كما خلص إلى أن الشركة غالبًا ما تحتوي على أكثر من عقد واحد وأن حجمها يزداد مع زيادة عدد العقود، مما يعني أن الشركة تنمو مع زيادة عدد المعاملات التي يديرها المدير وأن هناك شخص مركزي يتمتع بسلطة اتخاذ القرار ،من ناحية أخرى، فإن تخلي المدير عن إدارة وتنظيم صفقات معينة داخل الشركة والحصول عليها في السوق يؤدي إلى تقليص حجم الشركة.[217]

تم تطوير هذه النظرية من قبل الباحث الأمريكي "**williamson**" الذي ركز على تحليل تكلفة المبادلات معتمدا على دراسة **Ronaldn Hary Coase** .

اعتمد **williamson** على التحليل المؤسسي المقارن، أي البحث عن المؤسسات التي تكون فيها تكاليف المعاملات أقل ما يمكن، وركز على دور المعلومات في السوق، والتي تظل معيار الكفاءة الوحيد، من خلال إدخال عوامل سلوكية (توجيه محدود، سلوك انتهازي، أصول الجودة) وغيرها تنظيمية (تكاليف بيروقراطية، الفساد(الرشوة)).[218]

وتستند نظرية المعاملات أوالمبادلات على ثلاث افتراضات وهي :

- **الرشادة أو العقلانية المحدودة** : وتعني عدم قدرة الفرد على الفهم الكامل للبيئة، بسبب افتقاره إلى المعلومات الضرورية والكافية التي تسمح له باتخاذ القرار المناسب، وبالتالي يكون قراره في حالة من عدم اليقين، والتي ينتج عنها غالبًا عقود غير مكتملة ؛
- **انتهازية الفرد** : تعني استخدام معلومات غير كاملة لتحقيق مصالح شخصية، وهو أمر يصعب تنفيذ عقد طويل الأجل؛[219]

❖ **نوعية الأصول** : الأصل النوعي أو الأصل الخاص هو الذي يمكن أن تستثمر فيه المساعدة الاقتصادية طواعية، من خلال تنفيذ عملية معينة دون اللجوء إلى عمليات تكميلية أخرى قدتكون مصحوبة بتكاليف إضافية كبيرة، لها الأهمية المتعلقة بقرار اختيار الهيكل الإداري الأمثل.[220]

---

[217]–تريش حسينة ،**دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية–دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر**–،مذكرة ذكتوراه،تخصص،مالية،محاسبة وتدقيق،جامعة سطيف،2017،ص :17.

[218]–تريش حسينة ،**مرجع سابق** ،ص :17.

[219] - Oliver WILLIAMSON, The Economic Institutions Capitalisms: Firms, Markets, Relational Contracting, New York, Free press, 1985, p169.

[220]- تريش حسينة ،**مرجع سابق** ،ص :18.

تؤدي الافتراضات السابقة إلى زيادة تكاليف المعاملات عند التعاقد مما يؤدي إلى احتمال وقوع حدث الاختلافات، ومن أجل حماية الأطراف المتعاقدة، تركز نظرية تكلفة المعاملات على ثلاثة عناصرأساسية وهي[221]:

- توفر نظرية تكلفة المعاملات ضمانات لحماية كل طرف من السلوك الانتهازي على حساب الطرف الآخر وتوفر حوافز للالتزام بالاتفاقيات،و تؤكد النظرية على التحكم في تكاليف فسخ العقد باستخدام الرهن الآمن؛
- زيادة مدة فترة الالتزام، حيث يصبح من الضروري إعادة تحديد التزامات الأطراف فيما يتعلق بمسار العقد، بحيث يكون هناك ميل أقل للانتهاك التزاماتهم عندما يعلم الطرفان أنه يمكن مراجعة العقد في المستقبل ؛
- إنشاء آليات خاصة لتسوية المنازعات، فيجب أن يتفق الطرفان المتعاقدان مقدمًا على اجراءات لحل النزاعات أو الخلافات.

3.3.3 نظرية حقوق الملكية.

أسس هذه النظرية كل من ALCHIAN وDEMSETZ، وتستند هذه النظرية على فكرة أن حق الملكية هو المحدد الأول أو العامل الأساسي في كفاءة ونمو المؤسسة، وكلما اكتملت هذه الحقوق ،هذا سوف ينعكس في أداء المؤسسة[222].

ويمكن تعريف حق الملكية على أنه: "حق فرد معين قابل للتحويل عن طريق تبادل حقوق مماثلة في ممتلكات أخرى"[223].

تشترك نظرية حقوق الملكي(Grossman and Hart،1986,Hart،1995)[224] ، في التأكيد على فرضيتها الأساسية مع نظرية تكلفة المعاملات (Williamson,1985) ، على أن العقود دائمًا ما تكون غير مكتملة .هذا يضع التركيز على الملكية، حيث أن الحقوق في تدفقات الدخل قد لا تكون محمية دائمًا بترتيبات تعاقدية على أسس تجارية .يصبح توزيع حقوق الملكية أمرًا حاسمًا في حالة وجود عقود غير مكتملة وحيث تكون استثمارات الشركاء ملحوظة ولكن لا يمكن التحقق منها) هارت، 1995 [225].تؤكد نظرية حقوق الملكية على أنه من الأفضل أن تبقى السيطرة على الملكية مع أولئك الذين لديهم أكبر تأثير على قيمة المشروع والذين يصعب قياس ناتجهم والتحقق منه (Milgrom ،1992)

Roberts[226] &، بالإضافة إلى ذلك، يجب النظر في مساهمات الشركاء في القيمة المضافة بالاقتران مع خياراتهم الخارجية De Meza & Lockwood)1998(، [227] تحدد هذه العوامل طبيعة السيطرة التي يمارسها الشركاء على الاستثمار.

---

[221]- تريش حسينة ،**مرجع سابق** ،ص :18.

[222] - Gérard KOENIG, **De Nouvelles Théories pour Gérer l'entreprise de XXIe siècle**, Economica, Paris,1999,pp7.

[223]–تريش حسنية،مرجع سابق ،ص:20.

[224] - S. Grossman, O. Hart,The costs and benefits of ownershipJournal of Political Economy, 94 (4) (1986), pp. 691-719.

[225] - O. Hart,Firms, contracts, and financial structureOxford University Press, Oxford (1995),pp29-36.

[226] - P. Milgrom, J. Roberts,Organization and managementPrentice Hall, Englewood Cliffs (1992) ,pp311.

[227] - D. De Meza, B. Lockwood,Does asset ownership always motivate managers? Outside options and the property rights theory of the firm,Quarterly Journal of Economics, 113 (2) (1998), pp. 361-386.

نظرية حقوق الملكية هي نظرية قانونية وفلسفية تتناول مفهوم الملكية وحقوق الملكية والتزاماتها،وتحليل العلاقة بين الفرد والممتلكات التي يمتلكها.تتناول هذه النظرية القضايا المتعلقة بحق الملكية وحماية الممتلكات،وكيفية تحديد حدود هذا الحق والنطاق الذي يستحق الحماية القانونية.

تعتمد هذه النظرية على مفهوم أساسي للملكية،وهو حق الفرد أو المالك في امتلاك واستخدام والتصرف في الممتلكات الخاصة به بحرية وبشكل حصري.تحظى حقوق الملكية بحماية قانونية في العديد من النظم القانونية حول العالم،حيث يتم تطبيق القوانيين لحماية الممتلكات وتحديد الحقوق والواجبات المترتبة على المالكين والمستخدمين.

هناك العديد من النظريات والمفاهيم المختلفة المرتبطة بحقوق الملكية، ومنها :

- نظرية الانتفاع: تشير إلى حق المالك في استخدام والاستفادة من الممتلكات الخاصة به، وقد تكون هذه النظرية تقتصر على الاستخدام ولا تشمل البيع أو التصرف.
- نظرية الاستعمال الحصري: تنص على أن المالك لديه حق حصري في استخدام الممتلكات ومنع الآخرين من الاستخدام غير المصرح به.
- نظرية النفع العام: تفيد بأن الحقوق في الملكية يمكن أن تكون مقيدة في بعض الحالات من أجل مصلحة الجمهور والمصلحة العامة.
- نظرية التحويل: تتناول القضايا المتعلقة بتحويل الملكية من فرد إلى آخر من خلال عقود البيع والميراث والهبة وغيرها.

تعتبر نظرية حقوق الملكية أساسية في المجتمعات الحديثة،حيث تلعب دورا هاما في تحفيز النمو الإقتصادي وتشجيع الإستثمار وتعزيز الثقة والإستقرار في العلاقات الإجتماعية والتجارية.

4.33 نظرية أصحاب المصلحة .

نظرية أصحاب المصلحة هي نظرية لإخلاقيات العمل والإدارة التنظيمية (schaltegger et al 2019)[228]، تهدف المنظمات إلى تحقيق منافع متعددة لأصحاب المصلحة المختلفين (على سبيل المثال، المجموعات والأفراد الذين يمكن أن يؤثروا أو يتأثروا بالمنظمة – على سبيل المثال ،(المجتمعات المدنية، والمجتمعات، والعملاء، والموظفين، والحكومات، والمساهمين، والموردين) (freeman ,1984)[229].

يمكن إرجاع أصل نظرية أصحاب المصلحة إلى الستينيات عندما اقترح معهد ستانفورد للأبحاث لأول مرة مفهوم أصحاب المصلحة، مع التأكيد على أن المنظمات تحتاج إلى دعم ليس فقط من مساهميها ولكن أيضًا أصحاب المصلحة من أجل الوجود والازدهار.

[228] – S. Schaltegger, J. Hörisch, R.E. Freeman Business cases for sustainability: A stakeholder theory perspective ,Organization & Environment, 32 (3) (2019), pp. 191-212

[229] – R.E. FreemanStrategic management: A stakeholder approachCambridge University Press, Cambridge, UK (1984),google scholar.

لذلك، تم رسم ضرورة واضحة بين تعظيم أرباح المساهمين وتلبية احتياجات أصحاب المصلحة. ومع ذلك، لم تظهر أبحاث نظرية أصحاب المصلحة بشكل بارز في المجلات العلمية الكبرى حتى أوائل العقد الأول من القرن الحادي والعشرين(laplume et al ,2008)[230].

أولا : السياق التاريخي لنظرية أصحاب المصلحة .

يمكن إرجاع مصطلح "أصحاب المصلحة" إلى أصله في معهد ستانفورد للأبحاث في عام 1963، ولكنه تطور بشكل واضح بمرور الوقت، مع كتاب فريمان لعام 1984[231]، "الإدارة الاستراتيجية: نهج أصحاب المصلحة"، والذي كان بمثابة عمل تأسيسي.

افترض فريمان أن الشركات يجب أن تراعي مصالح جميع أصحاب المصلحة، بدلاً من التركيز فقط على المساهمين، لخلق قيمة لجميع المعنيين وتحقيق النجاح على المدى الطويل. كان هذا بمثابة الإدخال الرسمي لـــنظرية أصحاب المصلحة في مجال الإدارة الإستراتيجية. وفقًا للنظرية، يتم تعريف صاحب المصلحة على أنه أي كيان (على سبيل المثال، فرد أو مجموعة) يمكنه التأثير أو التأثر بالمنظمات التي تحركها المهمة (أي، معدة لتحقيق الأهداف).

وضع فريمان الأساس ووضع معايير مرجعية لبحوث أصحاب المصلحة، والتي أعقبتها سلسلة من الدراسات المهمة التي ساهمت في أبحاث نظرية أصحاب المصلحة .

[230] - A.O. Laplume, K. Sonpar, R.A. LitzStakeholder theory: Reviewing a theory that moves usJournal of Management, 34 (6) (2008), pp. 1152-1189.

[231] -Asemah,Ezekiel S, (Universities and Corporate Social Responsibility Performance: An Implosion of the Reality),African research Review, vol. 07 (4), Serial No. 31, September, 2013, pp: 207, 208.

الجدول رقم: (4) تطور نظرية أصحاب المصلحة

السنة	المؤلف	العنوان	المساهمات الرئيسية
1984	freeman	الإدارة الإستراتيجية: نهج أصحاب المصلحة	تقديم النظرية والدعوة إلى مراعاة مصالح جميع أصحاب المصلحة
1995	Donaldson and preston	نظرية أصحاب المصلحة للشركة: المفاهيم والأدلة والآثار	أكدو على الالتزام الأخلاقي بالنظر في أصحاب المصلحة واقترح ثلاثة مناهج نظرية لإشراك أصحاب المصلحة
1997	Mitchell,agle, and wood	نحو نظرية تحديد أصحاب المصلحة وإبرازهم: تحديد مبدأ من وما الذي يهم حقًا	قدمو سمات القوة والشرعية والإلحاح كمؤشرات قيمة لتوجيه إدارة أصحاب المصلحة
1999	Jones and wicks	نظرية أصحاب المصلحة المتقاربة	اقترحو موقعًا جامعًا موحدًا يدمج وجهات نظر ومنهجيات متنوعة
2003	Phillips,freeman,and wicks	ما هي نظرية أصحاب المصلحة	توضيح المفاهيم الخاطئة حول العلم والتكنولوجيا والتأكيد على دورها كإطار لفهم ومعالجة مصالح مختلف أصحاب المصلحة
2010	Parmar,freeman,harrison,wicks,purnell,and de colle	نظرية أصحاب المصلحة: أحدث ما توصلت إليه التكنولوجيا	قدمولمحة عامة عن الوضع الحالي للعلم المعتمد، وتطبيقاته في مختلف المجالات، وناقشو المساهمات المحتملة لإدارة أصحاب المصلحة في المسؤولية الاجتماعية للشركات، والاستدامة، والسلوك الأخلاقي

المصدر :من إعداد الطالب

ثانيا : التوسع في نظرية أصحاب المصلحة في الأعمال والإدارة والمحاسبة.

يمكن ملاحظة بروز نظرية أصحاب المصلحة في مجالات مختلفة، مثل أخلاقيات العمل، والإدارة الإستراتيجية، والمحاسبة والتمويل.

في إطار أخلاقيات العمل، يستكشف روبرتس (1992)[232] كيف يمكن تطبيق العلم والتكنولوجيا لفهم محددات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، مع التركيز على الحاجة إلى النظر في مجموعة واسعة من العوامل التي تتجاوز الأداء المالي في اتخاذ قرارات الشركات.

يسلط (Gibson 2000)[233] الضوء على أهمية الاعتبارات الأخلاقية في اتخاذ القرارات الخاصة بالشركات، بينما El (Akremi et al. 2018)[234] يشدد على البعد الأخلاقي لمسؤولية الشركات، ويؤكد على الحاجة إلى معاملة أصحاب المصلحة بإنصاف ومسؤولية.

ضمن الإدارة الإستراتيجية، قام (Matos and Hall 2007)[235] بالتحقيق في تطبيق نظرية أصحاب المصلحة في دمج ممارسات التنمية المستدامة في إدارة سلسلة التوريد. يقترحون أن تقييم دورة الحياة (LCA) يمكن أن يساعد في تحديد مخاطر وفرص الاستدامة في سلسلة التوريد، ويمكن أن تؤدي الاستراتيجية التي تركز على الاستدامة إلى ميزة تنافسية.

ضمن المحاسبة والتمويل ،(Berman et al,1999)[236] يسلط الضوء على الفوائد المحتملة لممارسات الإدارة الموجهة نحو أصحاب المصلحة للنتائج المالية.بينما يستكشف(Jensen 2002)[237] العلاقة بين تعظيم القيمة ونظرية أصحاب المصلحة بحجة أنهما لا يستبعد أحدهما الآخر بالضرورة وأن تعظيم قيمة المساهمين يمكن أن يكون متسقًا مع الوفاء بالمسؤوليات الأخلاقية للشركة تجاه أصحاب المصلحة.

(Van der laan smith et al,2005)[238] يقترح أن يؤثر أصحاب المصلحة على الشركات للإفصاح عن المزيد من المعلومات الاجتماعية، وتعتمد درجة الكشف الاجتماعي على البيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية للبلد الذي تعمل فيه الشركة.(Artiach et al,2010)[239] دراسة محددات أداء استدامة الشركات، بما في ذلك نظرية أصحاب المصلحة، ووجد أن أصحاب المصلحة يلعبون دورًا حاسمًا في تبني وتنفيذ الممارسات المستدامة في المنظمات.

---

[232] - R.W. Roberts,Determinants of corporate social responsibility disclosure: An application of stakeholder theoryAccounting, Organizations and Society, 17 (6) (1992), pp. 595-612.

[233] - K. Gibson,**The moral basis of stakeholder theoryJournal** of Business Ethics, 26 (3) (2000), pp. 245-257.

[234] - A. El Akremi, J.P. Gond, V. Swaen, K. De Roeck, J. Igalens,**How do employees perceive corporate responsibility? Development and validation of a multidimensional corporate stakeholder responsibility scale**Journal of Management, 44 (2) (2018), pp. 619-657.

[235] - S. Matos, J. Hall,**Integrating sustainable development in the supply chain**: **The case of life cycle assessment in oil and gas and agricultural biotechnology**,Journal of Operations Management, 25 (6) (2007), pp. 1083-1102

[236] - S.L. Berman, A.C. Wicks, S. Kotha, T.M. Jones,**Does stakeholder orientation matter? The relationship between stakeholder management models and firm financial performance**,Academy of Management Journal, 42 (5) (1999), pp. 488-506.

[237] - M.C. Jensen,**Value maximization**, **stakeholder theory**, **and the corporate objective function**,Business Ethics Quarterly (2002), pp. 235-256.

[238] - J. Van der Laan Smith, A. Adhikari, R.H. Tondkar,**Exploring differences in social disclosures internationally**: **A stakeholder perspective**,Journal of Accounting and Public Policy, 24 (2) (2005), pp. 123-151.

[239] - T. Artiach, D. Lee, D. Nelson, J. Walker,**The determinants of corporate sustainability performance**, Accounting & Finance, 50 (1) (2010), pp. 31-51.

(Deng et al,2013[240]) تشير إلى أن المسؤولية الاجتماعية للشركات يمكن أن تكون محركًا مهمًا للنتائج المالية في سياق عمليات الدمج والاستحواذ، وتؤكد على أهمية مراعاة مصالح أصحاب المصلحة في صنع القرار المالي.

(Liao et al,2015[241]) التحقيق في العلاقة بين التنوع بين الجنسين، واستقلال مجلس الإدارة، واللجان البيئية، والإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري، مما يشير إلى أن نظرية أصحاب المصلحة يمكن أن تشرح سبب احتمال قيام الشركات ذات المجالس الأكثر تنوعًا والمديرين المستقلين بالكشف عن معلومات حول انبعاثات غازات الاحتباس الحراري.

لم يمر نمو وتطور نظرية أصحاب المصالح دون منازع. على سبيل المثال، شكك دونالدسون وبريستون (1995)[242] في وجود واختيار أصحاب المصلحة الشرعيين، وتفوق النص المصدر على النظريات البديلة، وتمييز النص المصدر عن الإدارة العامة. للإجابة على هذه الأسئلة، استفاد جونز وويكس (1999)[243] من النهج الفعال للغة النظرية وصاغ نهجًا أساسيًا متقاربًا، والذي قدم مبادئ للمديرين لتطوير أماكن عمل أخلاقية دون تعريض الأداء التنظيمي للخطر. رداً على ذلك، انتقد فريمان (1999)[244] التقارب لنظرية أصحاب المصلحة المتقاربة واقترح مع وجهات نظر أصحاب المصلحة المتنوعة في إظهار طرق مختلفة ولكنها مفيدة لفهم المنظمات، وبالتالي، تعزيز قيمة النهج المعياري للنظرية. في الآونة الأخيرة، ركزت أبحاث نظرية أصحاب المصلحة التجريبية على كيفية تفاعل المنظمات مع أصحاب المصلحة (أي تطبيق النظرية)، مثل كيفية إدارة المنظمات لأصحاب المصلحة (Gambeta et al.، 2019)[245] وكيف يؤثر أصحاب المصلحة على المنظمات (Kannan، 2018)[246] عبر مجالات محددة من الأعمال والإدارة والمحاسبة (حسين وآخرون، 2018)[247]. ومع ذلك، لم تسعى أي دراسة حتى الآن إلى تقييم الأداء ورسم خريطة للبنية الفكرية لأبحاث العلم والتكنولوجيا في مجملها، وهو استرجاع ما هو مطلوب بلا منازع من أجل اكتساب فهم موضوعي لتقدم النص المصدر ورسم مسارات ذات مغزى للنهوض بنظرية أصحاب المصلحة.

---

[240] - X. Deng, J.K. Kang, B.S. Low,**Corporate social responsibility and stakeholder value maximization**: **Evidence from mergers**,Journal of Financial Economics, 110 (1) (2013), pp. 87-109

[241] - L. Liao, L. Luo, Q. Tang,**Gender diversity**, **board independence**, **environmental committee and greenhouse gas disclosure**,The British Accounting Review, 47 (4) (2015), pp. 409-424.

[242] - T. Donaldson, L.E. Preston,The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications Academy of Management Review, 20 (1) (1995), pp. 65-91.

[243] - T.M. Jones, N.C. Wicks,**Convergent stakeholder theory**,Business Ethics and Strategy, Routledge, Abingdon, Oxfordshire (1999), pp. 361-376.

[244] - R.E. Freeman,**Divergent stakeholder theory**,Academy of Management Review, 24 (2) (1999), pp. 233-236.

[245] - E. Gambeta, B.R. Koka, R.E. Hoskisson,**Being too good for your own good**: **A stakeholder perspective on the differential effect of firm–employee relationships on innovation search**,Strategic Management Journal, 40 (1) (2019), pp. 108-126.

[246] - D. Kannan,**Role of multiple stakeholders and the critical success factor theory for the sustainable supplier selection process**,International Journal of Production Economics, 195 (2018), pp. 391-418

[247] - N. Hussain, U. Rigoni, R.P. Orij,**Corporate governance and sustainability performance**: **Analysis of triple bottom line performance**,Journal of Business Ethics, 149 (2) (2018), pp. 411-432.

مما سبق، يمكن القول أن نظرية أصحاب المصلحة هي توسع لنظرية الوكالة لدعم حقوق مختلف أصحاب المصلحة بعد أن يُنظر إلى الشركة على أنها نظام مفتوح وتؤكد أن الحوكمة الرشيدة هي الحوكمة التي تضمن حقوق الأطراف المختلفة. المتعلقة بالشركة، وليس فقط المساهمين. ومع ذلك، تظل نظرية الوكالة أساس حوكمة الشركات وأكثر تفسيرا لها وتعبيرا، حيث تعاملت مع الأسباب الحقيقية لوجودها.

كانت نظرية أصحاب المصلحة موضوع العديد من الانتقادات، تتعلق بشكل أساسي بصعوبة تحقيق جميع المطالب والاستجابة لاحتياجات ومصالح جميع أصحاب المصلحة في المؤسسة.

المبحث الرابع : العلاقة المتبادلة بين المعايير المحاسبية الدولية ،التدقيق وحوكمة المؤسسات.

العلاقة المتبادلة بين المعايير المحاسبية الدولية ،التدقيق وحوكمة الشركات تعكس الترابط والتفاعل بين هذه الجوانب الهامة في مجال الأعمال والمالية ،سوف نلقي نظرة عامة عن كيفية تأثير كل واحد منهما على الآخر في هذا المبحث الرابع.

1.4 دور المعايير المحاسبة الدولية في دعم حوكمة المؤسسات.

تستند آليات الحوكمة والرقابة على أنشطة الشركة على التقرير المالي وإعداد البيانات المالية، وبما أن الإدارة تعد البيانات المالية والتقارير فمن الممكن أن تقوم بتحريف هذه البيانات باستخدام معايير محاسبة غير ملائمة، أو عدم الالتزام بالمعايير المقبولة. ومن هنا تأتي أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية في تحقيق متطلبات الحوكمة من خلال عناصر معينة يتم تناولها على النحو التالي:

1.1.4 معايير المحاسبة الدولية وتضييق الفجوة بين طرفي الوكالة[248].

يبدل القائمون على أعمال الشركة من المديرين والممولين والمحاسبين ما في وسعهم، إلى الاختيار بين البدائل المحاسبية التي تمكنهم من خلالها إظهار النتائج والوضع المالي للشركة بأفضل طريقة ممكنة.

إنه بإمكانية الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة التي لا يبدو أنها تتعارض مع مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا ؛ نتيجة لذلك، يتم استخدام عناصر محاسبية مضللة ومتلاعب بها بطريقة تؤدي إلى العرض الصحيح للأداء المالي عادي ولا يثير الشبهات تجاه إدارة الشركة. وهذا ما أدى ذلك إلى ظهور فجوة بين جانبي الوكالة ممثلة من جهة في الإدارة ومصالحها الخاصة، ومن ناحية أخرى المساهمون الذين لهم مصلحة مباشرة في الشركة.

هناك عدد من العوامل والقوانين التي تحكم ممارسات المحاسبة ،هذه العوامل تطرح مشكلة عدم التوازن الأخلاقي بين إدارة الشركة والمساهمين الناتج عن الاختلاف في بيان الأهداف للإدارة. هناك بعض الشكوك حول قدرة معايير المحاسبة الدولية على حل هذه المشكلة بين الإدارة والمساهمين، بالنظر إلى الاختلافات في الممارسات المحاسبية والخيارات المتاحة لتقييم المخزون والأصول الثابتة واحتساب مخصصات الاهتلاكات، وتعدد طرق التعامل مع تكلفة الاقتراض وغيرها. وقد أدى إلى عدد من المشكلات الإجرائية والفكرية، والتي أدت جميعها إلى وجود مجموعة من أوجه القصور في الممارسات المحاسبية ووجود خلل أخلاقي بين الإدارة والمساهمين وبقية أصحاب المصلحة في الشركة، ومن هنا جاءت معايير المحاسبة الدولية والقوانين واللوائح

[248]- بولعجين فايزة ،**مرجع سابق** ،ص:163.

المحلية، وتدخلت في وضع ضوابط لتنظيم العلاقة بين الإدارة والمساهمين. هذا لفرض قيود على سلوك الإدارة وأصحاب المصلحة المهتمين بالتقارير المالية.[249]

من خلال معايير المحاسبة الدولية والضوابط المحاسبية المقبولة بشكل عام والتي يجب اتباعها ،يمكن للشركات وصف وتفسير وتحليل والتنبؤ بسلوك الإدارة في اختيار السياسات والبدائل المحاسبة وتأثير هذا الاختيار على إدارة الأرباح. إن حرية الاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية ساعدت على توسيع الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين[250]. والقضية لم تنته عند هذا الحد في تعدد طرق المحاسبة للتعامل مع حدث ما، اعتمادًا على التفضيل الشخصي القائم على العملية المحاسبية ولكن الالتفاف على ذلك بغياب الإطار الفكري المحاسبي لوجود أساس علمي للمقارنة من بين هذه السياسات، عند اختيار سياسة محاسبية معينة، في أوقات وظروف معينة تؤدي إلى أرباح أو نتائج يتصرف عكس ذلك تمامًا عند اختيار سياسة محاسبية أخرى.

لذلك فإن دور المعايير المحاسبية كمدخل أساسي لتفعيل الإطار العام للحوكمة يجعل من الممكن معالجة العديد من المشكلات الناتجة عن عدم التوازن الأخلاقي الذي يؤثر على تطبيق أهم خصائص أنظمة الحوكمة في العديد من الشركات، والتي هي مباشرة تنعكس فاعلية جودة المعلومات المحاسبية المستخدمة وتأثيرها على الأسواق مثل الزيادة في جودة المعلومات المحاسبية المطلوبة وهي الهدف الرئيسي لتحقيق المسار الاستراتيجي للشركة في إطار الحوكمة[251].

2.1.4 دور المعايير المحاسبية الدولية في دعم الافصاح والشفافية.

يظهر الدور المحاسبي في حوكمة الشركات من خلال المعلومات المحاسبية المفصح عنها، والتي تهدف إلى زيادة الإفصاح بهدف زيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية وحماية المساهمين والمالكين وأصحاب المصالح، وبالتالي فهي تتفق مع جوهر حوكمة الشركات، والتي تركز على حماية المساهمين وأصحاب المصلحة. يشمل كل معيار على جزء منفصل من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية، وبالتالي يحقق مبدأ أساسيًا لحوكمة الشركات، وهو الإفصاح والشفافية، واستخدام الصورة والعرض العادلين من خلال إعطاء الأولوية للجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني المنصوص عليه في معايير المحاسبة الدولية للحد من التلاعب بنتائج الشركات وتقليل الممارسات الإبداعية، وبالتالي خلق البيئة المحاسبية اللازمة لتأسيس مبادئ الحوكمة وحماية حقوق المساهمين[252].

ويتضح دور معايير المحاسبة الدولية في إضفاء الشفافية على القوائم المالية من خلال العناصر التالية[253]:

- ✓ شفافية المعاملات والأحداث الاقتصادية الهامة التي حدثت خلال الفترة المحاسبية، والتي من خلالها يمكن أن تؤثر على وضع وأداء الشركة.

---

[249]-محمد سفير،**أهمية إعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في إرساء مبادئ حوكمة الشركات دراسة ميدانية لحالة الجزائر**،مذكرة دكتوراه،تخصص مالية ومحاسبة-جامعة الجزائر3،سنة 2015، ص :181.

[250]-عبد محمود عيدة،**أثر المعلومات المحاسبية على السلوك متخد القرار الإستثمار في الأسهم** ،المجلة المصرية للإقتصاد والتجارة،مصر،2001،ص :241.

[251]-بولعجين فايزة ،**مرجع سابق** ،ص:164.

[252]- محمد سفير ،**مرجع سابق** ،ص: 179.

[253]-عبد القادر بكيحل،**النظام المحاسبي ومدى تأثيره في دعم الشفافية والإفصاح ببورصة الجزائر**،أطروحة دكتوراه ،تخصص علوم التسيير،جامعة الشلف،2017،ص :113.

- ✓ شفافية مبادئ المحاسبة والأساليب المستخدمة لتحديد وقياس تأثير المعاملات ؛ والأحداث الاقتصادية على حالة وأداء الشركة.
- ✓ شفافية تقديرات الإدارة الشخصية والأحكام التي لها تأثير كبير على الأعمال.
- ✓ شفافية الوصول إلى المعلومات ؛ بمعنى آخر، يجب أن تكون البيانات المالية والمعلومات التي تحتوي عليها متاحة أمام الجميع دون تمييز، من أجل تحقيق المساواة وتكافؤ الفرص للحصول على المعلومات بين جميع المستثمرين[254].
- ✓ الشفافية في مجال هيكل الملكية وحقوق المستثمرين، حيث يجب أن تتضمن البيانات المالية معلومات كافية حول أنواع الأسهم وأنواع المستثمرين وأسماء كبار المستثمرين في الأسهم.
- ✓ الشفافية في مجال هيكل وسير الإدارة، بحيث يجب أن تحتوي القوائم على معلومات كافية عن الرئيس وأعضاء مجلس الإدارة واللجان التابعة للمجلس وعن عمل أعضاء مجلس الإدارة، والتعويض الذي يتلقونه، والذي لا يعني أن الإفصاح غير محدود ؛ هناك أنواع من المعلومات يمكن أن يكون إفشاؤها ضارًا بالشركة من حيث التأثير السلبي على المركز التنافسي للشركة في السوق، وتتعلق هذه المعلومات، على سبيل المثال، بالابتكارات التكنولوجية في عملية الإنتاج ؛ فنون الإنتاج وتقنيات تحسين الجودة وأساليب التسويق وخطط تطوير المنتجات والأسواق المستهدفة الجديدة.

3.1.4 الجهود المبذولة لتحسين المعايير المحاسبية لتحقيق متطلبات حوكمة المؤسسات.

من خلال ماسبق يتضح أن الحاجة إلى تحقيق الجودة المطلوبة في المعايير المحاسبية لجودة التقارير المالية ومن ثم تلبية متطلبات حوكمة الشركات أمر ضروري، وذلك بسبب عدم وجود معايير محاسبية في التعبير عن التقارير المالية عن الواقع الاقتصادي للمؤسسات، فقد تعرضت بعضها لحالات إفلاس وانهيار، مما أدى إلى شكوك حول جودة المعايير المحاسبية المستخدمة. لذلك سوف نتطرق إلى بعض الجهود المبذولة من قبل بعض الهيئات الدولية لتحسين جودة المعايير المحاسبية ،كان الغرض منها تقييد المعالجات البديلة، وتوفير معلومات قابلة للمقارنة والحد من التلاعب في البيانات المالية، مما يخدم متطلبات الحوكمة[255] :

- أعدت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)سنة 1989 مشروعًا يسعى إلى مراجعة المعايير الموجودة في ذلك الوقت ومحاولة تقليل المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها،و أطلق على المشروع اسم "تحسينات / القابلة المقارنة "،وبالرغم من نجاح المشروع في تقليل المعالجات المحاسبية البديلة، لكن لم يتم القضاء عليها تمامًا، حيث بقيت معالجة معيارية أساسية وأخرى بديلة.
- بعض تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) سنة 2001، تبنى بعد إعادة هيكلته، مشروعًا آخر لتطوير وتحسين معايير المحاسبة الحالية، وشمل هذا التحسين إلغاء العديد من المعالجات البديلة في المعايير، مما يزيد من قابلية المقارنة، كما شمل التحسين أيضًا متطلبات إضافية للإفصاح المحاسبي[256].

---

[254]-بولعجين فايزة،**مرجع سابق** ،ص:165.

[255]- بولعجين فايزة، **مرجع سابق**،ص:165.

[256]- مجيلي خليصة ،**مرجع سابق** ،ص :49.

- في عام 2002، توصل كل من (IASB) و(FASB) إلى اتفاق للعمل على نشر مجموعة من معايير الجودة العالية التي يمكن تطبيقها في جميع دول العالم، مع مراعاة أهمية الإطار المفاهيمي وكفاءته في عملية وضع المعايير [257]، تم عقد اجتماع مشترك بين المجلسين في أكتوبر 2004، تم من خلاله الاتفاق على تطوير إطار مفاهيمي مطور ومشترك، والذي سيكون بمثابة أساس لتطوير معايير المحاسبة كجزء من مشروع التقارب بين المعايير الدولية والمواصفات الأمريكية ،تم الاتفاق على تنفيذ هذا المشروع على مراحل حتى عام 2010.[258]

وفقًا لهذا المعيار الجديد لعام 2010، فإن توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرار هو الهدف الأساسي للقوائم المالية، لذلك يمكننا القول أن تطوير المعايير المحاسبية وتحقيق الجودة المتوقعة منها تتطلب الحاجة إلى التطوير، في ضوء الاحتياجات الفعلية والظروف البيئية ومتطلبات التنسيق على المستويين الإقليمي والدولي وتحديد الطريقة المناسبة لإصدارها.

من ناحية أخرى، يتطلب تطور المعايير المحاسبية أن تعكس المعايير المحاسبية وجهة نظر مستخدمي المعلومات المحاسبية باعتبارهم المستفيدين النهائيين من البيانات المالية، ومن ناحية أخرى، أن تعكس وجهة نظر معدي هده البيانات ؛ يجب على الكيان الذي يتحمل مسؤولية صدق وكالة البيانات المالية، وعلى المعايير المحاسبية، أن تعكس وجهات نظر سوق الأوراق المالية من خلال تقييم جودة معايير المحاسبة عمليًا من خلال دراسة تأثير المعلومات المحاسبية على المستثمرين في اتخاد قراراتهم تجاه الشركة وانعكاسها على مؤشرات أداء الأسهم في السوق المالي.

4.1.4 دور النظام المحاسبي المالي في ارساء الحوكمة في الجزائر.

يلاحظ متابع الأحداث المتعلقة بالإصلاح المحاسبي في الجزائر أن تاريخ صدور القانون 07-11 الذي يتضمن نظام المحاسبة المالية كان في 25 نوفمبر 2007، نفس السنة الذي تبلورت فيه فكرة وضع "ميثاق جزائري للحكم الرشيد للمؤسسة ،وهذا من خلال المنتدى الدولي الأول حول الحوكمة الرشيدة للمؤسسة في يوليو 2007، على الرغم من أن إنشاء نظام المحاسبة المالية يعود إلى سنة 2010، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، كان تاريخ إصدار ميثاق الحوكمة الرشيدة هو 11 مارس 2009، وهو تاريخ نفس العام الذي تقرر فيه البدء في تطبيق النظام المحاسبي المالي، والذي يشهد على وجود علاقة متشابكة ومتكاملة بين نظام المحاسبة المالية وميثاق الحوكمة الرشيدة، وكلاهما يدعم وجود الآخر[259].

1.4.1.4 : علاقة النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية

إن النظام المحاسبي المالي مشتق من معايير المحاسبة الدولية، لأن هذه المعايير تعتبر الإطار والأساس الذي تم بناء هذا النظام عليه، ولكن هذا لا يعني أنه متوافق تمامًا مع المعايير الدولية، ولكن هناك اختلافات في كثير من الأحيان على بعض المستويات، حيث قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتغيير الاسم من الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية، إلى الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، حيث اتسع نطاق تركيزه ليشمل جميع مكونات التقرير المالي، بعد أن كان يتعلق فقط بالقوائم المالية، و لم يأخذ

---

[257]-صلاح الدين بولعراس،**التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**،مدكرة دكتوراه،قسم العلوم التجارية ،جامعة سطيف،سنة 2016 ،ص :97-98..

256-صلاح الدين بولعراس ،نفس المرجع ،سنة2016،ص 99.

[259]-بولعجين فايزة ،**مرجع سابق** ،ص :167.

المشرع الجزائري هذا التعديل، لأنه اعتمد على معايير المحاسبة الدولية المنشورة عام 2003 و لم يأخذ في الاعتبار التعديلات المنشورة عام 2010 .[260]

وبالرغم من ذلك نجد أن الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة المالية يتوافق إلى حد كبير مع ما ورد في معايير المحاسبة الدولية، خاصة فيما يتعلق بتعريف كل من الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات والأموال الخاصة، بالإضافة إلى القواعد والمبادئ المحاسبية [261]، باستثناء بعض الفروق المسجلة فيما يتعلق ببعض المصطلحات التي تختلف بين المرجعين، ويتعرض النظام المحاسبي المالي لكل من الوحدة الاقتصادية والوحدة النقدية ؛ هذا ما لم تتعرض له معايير المحاسبة الدولية في إطارها المفاهيمي.

أما من حيث نطاق التطبيق ؛ يتم تطبيق نظام المحاسبي المالي في جميع المؤسسات ذات الشكل القانوني (المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري والتعاونيات) على أساس إلزامي، بينما يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية على أساس إلزامي أيضًا في الشركات المدرجة بالبورصة، بينما الشركات الأخرى يكون لها الاختيار بسبب عدم وجود معايير محاسبية دولية ملزمة، ولذا فمن الواضح أن النظام المحاسبي المالي يخضع للقانون التجاري، في حين أن معايير المحاسبية الدولية غير ملزمة بأي معيار معين.[262]

2.4.1.4 : مساهمة النظام المحاسبي المالي في ارساء مبدأ الافصاح والشفافية

ساهم النظام المحاسبي المالي في نشر معلومات مالية ذات جودة أفضل، فضلاً عن درجة أكبر من الشفافية ،حيث ساهم تطبيق معايير محاسبة الجودة في تحسين جوهري في قدرة المستثمرين على الإشراف على الشركة من خلال توفير معلومات موثوق بها والتقارير القابلة للمقارنة وتحسين آفاق الشركة، يعتمد أداء الشركة على وجودة المعلومات والبيانات المنشورة إلى حد كبير على المعايير المحاسبية التي تدعم مبادئ حوكمة الشركات.

تنص المادة 10 من القانون 11-07 بشأن النظام المحاسبي المالي على أن المحاسبة يجب أن تفي بالتزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المتعلقة بعملية الاحتفاظ بالمعلومات التي تعالجها ومراقبتها وعرضها وإبلاغها، وهذا بالضبط ما تشترطه الحوكمة من خلال بُعدها المحاسبي ؛ حيث يعتبر مبدأ الإفصاح والشفافية ركيزة أساسية. وتجدر الإشارة إلى أن هذا النظام قد امتاز بالمعايير المتعلقة بإنشاء وعرض البيانات المالية والمتمثلة في معيار المحاسبة الدولي (IAS1) لعرض البيانات المالية ومعيار المحاسبة الدولي (ISA7) بيان التدفقات النقدية، وإهمال بقية المعايير المتعلقة بالإفصاح، حيث تعامل معها بشكل موجز للغاية في الملاحق، ولكن حقيقة أن معايير المحاسبة الدولية هي المرجع الذي يسمح للنظام المحاسبي المالي الاعتماد عليها في باقي معايير الإفصاح التي تم ذكرها بإيجاز في هذا النظام. ويمكن التطرق لبعض النقاط لتبيان أهمية النظام المحاسبي المالي في ترسيخ مبدأ الإفصاح والشفافية في مايلي:[263]

- تقديم معلومات مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الحقيقية والعادلة للوضع المالي للشركة.

---

[260] -DJELLOUL BOUBIR ,**LES Provisions comptables en SCF-IFRS** ,manuell,ITCIS Editions,2010,p :17

[261] –بولعجين فايزة ،**مرجع سابق**،ص:168.

[262] –أحمد طرطار وعبد العالي منصر، **تقنيات محاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**،دار جسور للنشر والتوزيع ،الجزائر ،2015، ص :25.

[263] –هشام ذغموم ،**أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS / ifrs في ارساء مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر–دراسة ميدانية**،مجلة جديد الاقتصاد،جامعة الجزائر 3،العدد 10،2015،ص:61.

- توضيح مبادئ المحاسبة التي يجب مراعاتها في التسجيل والتقييم المحاسبي ؛ وكذلك اعداد البيانات المالية مما يقلل من حالات التلاعب.
- تعزيز شفافية الحسابات، وإرساء الثقة في الوضع المالي للشركة، وتسهيل عملية مراقبة الحسابات، التي يرتكز إعدادها على مبادئ واضحة المعالم.
- إعطاء صورة مناسبة عن الوضع المالي للشركة من خلال اعتماد القيمة العادلة في تقييم أصول الشركة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية مما يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين فيما يتعلق بمتابعة التطورات الحقيقية المسجلة على أموالهم في الأعمال التجارية لدى الشركة.

ولعل أهم ما يقدمه هذا النظام لجميع أصحاب المصلحة هو كالتالي:[264]

- ✓ يوفر البيانات المالية والتقارير المالية التي تساعد المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين على اتخاذ القرارات.
- ✓ يوفر معلومات تحقق عنصر الشفافية والإفصاح عن الأداء المالي للشركة.
- ✓ يوفر السجلات والضوابط المالية لحماية أصول الشركة.
- ✓ يخدم المساهمين، الأغلبية والأقلية في تحديد حصة كل فئة في أرباح الشركة.
- ✓ يوفر حزمة الوثائق اللازمة لتوثيق جميع معاملات الشركة مع الغير.

من خلال توفير العناصر المذكورة أعلاه، فإنه يساهم في استدامة الشركة وتحقيق العدالة والإنصاف والمساواة في توزيع الأرباح على المساهمين، ويساعدهم على تأكيد حقوقهم ويوجههم في قراراتهم الاستثمارية.

2.4 واقع تطبيق إجراءات التدقيق وعلاقته بحوكمة المؤسسات في الجزائر.

إذا أردنا أن نتحدث عن كل التحديات والعقبات التي تحول دون مصطلح الحوكمة وبيئة الأعمال في الجزائر، فيجب أن نتناول أهم المراحل التي يمكن أن تمر بها عملية تطبيق الحوكمة، ثم العوائق والأشياء الأخرى التي سنغطيها هذا المتطلب.

1.2.4 مراحل تطبيق الحوكمة في الجزائر

لتطبيق الحوكمة على البيئة الجزائرية، لا بد من اتخاذ عدد من الخطوات، من أهمها [265]:

1 – زيادة الوعي : في هذه المرحلة، تتركز الجهود على تعزيز وعي الحكومة والمجتمع الاقتصادي، وكذلك جميع أصحاب المصلحة الضروريين، حول معنى وفوائد حوكمة الشركات؛

2 –تطوير القوانين والتشريعات اللازمة : لتطوير القوانين واللوائح، من الضروري رؤية مبادئ الحوكمة في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والتي تعمل كمرجع أو مصدر يمكن للجزائر من خلاله تطوير مجموعة من المبادئ والقوانين وتكييفها مع واقعها المحلي فيما يتعلق بالمعاملات التجارية والامتثال للمعايير الدولية المتعارف عليها؛

3–ضبط ومراقبة عملية التنفيذ : تأتي هذه المرحلة مباشرة بعد مرحلة إصدار القوانين، حيث يكون للجمعيات العمومية للمؤسسات دور فاعل في مراقبة درجة تطبيق القوانين والأنظمة المتعلقة بالحوكمة .

---

[264]-بولعجين فايزة،**مرجع سابق** ،ص :169.

[265]- حاج مختار محمد خير الدين،**مرجع سابق** ،ص:128.

4 – التدريب على المسؤوليات الجديدة : بعد إنشاء إطار حوكمة الشركات المناسب، تقع مسؤولية جديدة على عاتق مديري التنسيق في المؤسسات وأعضاء مجالس الإدارة وأمناء المؤسسات، وكذلك يجب على القطاع المؤسسي في هذا المجال زيادة الوعي بين جميع الجهات الفاعلة في إدارة المؤسسات ؛

5– إضفاء الطابع المؤسسي على حوكمة الشركات : تأتي هذه الخطوة بعد قبول المجتمع الاقتصادي الجزائري لمصطلح حوكمة الشركات كجزء لا يتجزأ من إدارة الشؤون الاقتصادية ،وتكون المؤسسات التي تدعم تطبيق قواعد حوكمة الشركات ومراعاتها والامتثال لها راسخة في مكانها.

2.2.4 معوقات تطبيق الحوكمة في الجزائر.

يمكن تقسيم المعوقات التي تحد أو تعيق حوكمة الشركات في الجزائر إلى نوعين، نوع داخلي وآخر خارجي، حيث أن الشركة تؤثر وتتأثر ببيئتها الاقتصادية، وتتمثل هذه المعوقات في يلي:

أ–معوقات داخلية : وتتمثل في عدم وجود فصل بين الملكية والإدارة، حيث إن معظم إقتصاديات العالم التي يكون فيها تطبيق حوكمة الشركات فعالاً تحاول الابتعاد قدر الإمكان عن الشركات العائلية خلال تأسيس شركاتها، ليس من الضروري أن يكون رئيس مجلس الإدارة أو المدير العام هو الذي يمتلك أكبر نسبة من الأسهم في الشركة وله علاقات واسعة مع مساهمي الشركة، ولكن من الضروري أن يكون لهذا الرئيس كفاءة وفعالية كبيرتان في إدارة الأعمال ،وتندرج عقبات ثانوية أخرى تحت هذه العقبة الرئيسية من أهمها [266]:

- مجلس الإدارة : لا يوجد فصل بين مهمة مجلس الإدارة ومهمة الإدارة العامة، ومسؤوليات إدارة الشركة، ومستوى الرقابة ،وعدد اجتماعات المجلس؛
- أعضاء مجلس الإدارة : عدم وجود أعضاء مستقلين غير تنفيذيين في مجلس الإدارة بعدد مناسب قادر على إبداء آراء وأحكام مستقلة ناتجة عن إحساسهم بالمسؤولية وخبرتهم وفهمهم لعمل الشركة[267]؛
- لجان مجلس الإدارة : وأهمها لجنة التدقيق ولجنة المكافآت والترشيحات ومدى فعاليتها واستقلاليتها وتوافر أعضاء مستقلين غير تنفيذيين داخله؛

ب–المعوقات الخارجية : وهو مرتبط بالمناخ الاستثماري العام في الجزائر وتوافر القوانين والتعليمات المنظمة للنشاط الاقتصادي التي تضمن تطبيق حوكمة الشركات وتعطيها صفة الالتزام ولا تتعارض مع هذه القوانين،غير أن المناخ في الجزائر تهيمن عليه العديد من السلبيات تتمثل في [268]:

- ✓ الافتقار إلى الشفافية وانعدام المساءلة ؛

---

[266]- حاج مختار محمد خير الدين،**مرجع سابق** ،ص:131.

[267]–صبايحي نوال،**واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية،الملتقى الدولي حول :دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات** ،يومي 19–2013/11/20،جامعة الشلف،ص :668.

[268]- حاج مختار محمد خير الدين،**مرجع سابق** ،ص:131.

- ✓ يفتقر الاقتصاد الجزائري إلى سوق مالي بالمعنى التقليدي، الأمر الذي أعاق مواصلة تطبيق الخصخصة، فضلاً عن تطوير النظام المصرفي المطلوب ؛
- ✓ ضعف النظام المحاسبي الذي تطبقه المؤسسات الجزائرية، وعدم توفر المعلومات الضرورية التي يمكن أن تعطي صورة غير صادقة لهذه المؤسسات ؛
- ✓ ضعف النظام التشريعي الذي تخضع له المؤسسات الجزائرية ؛
- ✓ لا يستجيب النظام الضريبي للتغيرات الدولية، حتى بعد تنفيذ الإصلاحات المختلفة.

ج–بيئة الاستثمار والأعمال في الجزائر : ويرتبط بالتغيرات المستمرة وتعدد القوانين والأنظمة والتعديلات في مجال الاستثمار،حيث صنف البنك الدولي في تقريره السنوي لعام 2018 على مؤشر ممارسة أنشطة الأعمال ،(Doing Business)الجزائر في المرتبة 157 على 190 دولة، مع أداء ضعيف يقتصر على 47.76 نقطة من أصل 100. يُعرف مؤشر مناخ الأعمال بصرامة علمية من حيث فحص الإطار التنظيمي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم في 190 دولة، ولا سيما في تقييم الظروف حيث يمكنها تنفيذ أنشطتها والحصول على القروض ودفع الضرائب، ويبدو من هذه الدراسة أن مناخ الأعمال في الجزائر لا يزال يعاني من تعقيدات كبيرة في مجال التعاقد والحصول على تصاريح البناء والمسائل الضريبية ؛ بالإضافة إلى ذلك، يوضح تقرير مناخ الأعمال لعام 2017 أن الجزائر تحتل المرتبة 157 من بين 190 دولة من حيث ريادة الأعمال ،وتعتبر مرتبة متقهقرة مقارنة بدول شمال افريقيا، كالمغرب ومصر اللتين احتلتا المرتبة 40 و39 على التوالي، بينما احتلت تونس المرتبة 80[269].

ت–غياب الثقة مع الإدارة الجبائية : مع مرور الوقت، تطورت علاقة متأنية مع المؤسسة الجزائرية، خاصة مع إدارة الضرائب، واقتنع العديد من رؤساء المؤسسات بضرورة وجود علاقة عادلة وشفافة مع هذه الإدارة،ويعتبر الجهد المبذول من أجل شفافية ونزاهة الحسابات عنصر أساسي يسمح للمؤسسة ببناء مستقبلها بطريقة أنقى مقابل تدابير الدعم التي تتخذها الدولة في هذا الصدد[270].

ه – الفساد : يرتبط ظهور الفساد بشكل عام بغياب الحوكمة، وينتج عنه العديد من الآثار السلبية والخطيرة، فعند انتشار الفساد الناجم عن غياب الحوكمة يؤدي إلى هروب الاستثمار الأجنبي، وانخفاض الإنفاق الحكومي على المشاريع الموجهة بشكل خاطئ، وزيادة سوء تخصيص الموارد، والتحدي الأكبر الذي يواجه إنفاذ الحوكمة هو توسيع نطاق الفساد يشمل الهيئات الحكومية المكلفة في المقام الأول بمكافحة الفساد، حيث تقوم الحكومات الفاسدة دائمًا بعرقلة الإصلاحات التشريعية، لأنها حريصة على إدامة مناخ الفساد الذي يحقق لها مكاسب كبيرة.[271]

---

[269] - DOING BUSINESS,**WORD BANK GROUP** ,document électronique disponible sur<http://www.doingbusiness.org/content/dam/doing business/country/algeria/DZA.pdf, date de consultation le02/06/20.23

[270]- وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**،2009، ص :24.

[271]- حاج مختار محمد خير الدين،**مرجع سابق** ،ص :132.

3.2.4 تدابير لتحسين موضوع تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر

لكي يكون هناك تطبيق جيد لحوكمة الشركات، يجب أن تكون هناك مجموعة من الإجراءات التي يعتمد عليها نظام حوكمة الشركات لتحسين أدائه، هذه الإجراءات تتمثل في مايلي [272]:

1 – إجراءات قصيرة المدى:

- ❖ تتبع الشركة سياسة حوكمة مكتوبة يتم الكشف عنها والإعلان عنها ؛ يجب أن تحدد هذه السياسة تكوين مجلس الإدارة، ودور أعضائه ومهاراتهم، فضلاً عن تشكيل مجلس استشاري للإدارة ،كما يجب أيضًا تحديد الاتصال بمساهمي الأقلية ومعاملاتهم، ومراجعة المحاسبة، والإفصاح ومعاملة المساهمين الآخرين، بالإضافة إلى تعيين مدققين مستقلين ونشر جدول زمني لما سيحدث بالمؤسسة؛
- ❖ تنص سياسة حوكمة الشركات على إنشاء مجلس إدارة استشاري مكون من ثلاثة أو أربعة أعضاء، الهدف من إنشاء مجلس إداري استشاري هو المساعدة في عملية إتخاد القرار من خلال تزويد الإدارة ومجلس الإدارة بمشورة موضوعية ذات بُعد مستقل، مع تقديم مرشحين محتملين لمساهمي الشركة للعمل كمديرين مستقلين؛
- ❖ تعين الشركة مديراً منتدباً من بين خبراء الموجودين السوق؛
- ❖ تتبع الشركة سياسة بيئية واجتماعية للشركة تجاه المواطنين ويتم الإفصاح والإعلان عنها؛
- ❖ تؤكد المستندات الأساسية للشركة مع ضمان المساواة في معاملة مساهمي الأقلية.

2 – إجراءات متوسطة الأجل: تهدف سياسة حوكمة الشركات إلى تشكيل مجلس الإدارة الاستشاري خلال عام واحد، ويجتمع هذا المجلس الاستشاري أربع مرات في السنة،و لدى الشركة جدول اجتماعات ومستندات أساسية للاجتماعات، ويتم تقديمه لأعضاء المجلس الاستشاري قبل مواعيد الإجتماعات بحيث تنص سياسة حوكمة الشركات على ما يلي:

- تعيين عضو مستقل وغير موظف في مجلس الإدارة خلال عامين، ويمكن أن يكون عضو بمجلس اداري استشاري ؛
- أن تفصح الشركة في تقريرها السنوي المقدم للمساهمين عن محتوى ومدى تنفيذ سياسة الشركة المكتوبة بشأن حوكمة الشركات وسياسة الشركة البيئية والاجتماعية تجاه المواطنين ؛
- يجب أن تفصح الشركة في تقريرها السنوي عن درجة الالتزام بقواعد حوكمة الشركات.

4.2.4 دور التدقيق الخارجي وعلاقته بحوكمة المؤسسات.

إكتسبت مهنة التدقيق الخارجي أهمية كبيرة في الوقت الحاضر، وما زاد من أهميتها هو كثرة الجهات المستفيدة من خدماتها وحاجتها إليها، خاصة في ظل عدم وجود الوسائل البديلة التي تتيح لها ممارسة الرقابة على الشركات والمؤسسات التي تربطهم علاقات معها.

[272]- حاج مختار محمد خير الدين،**مرجع سابق**،ص :132.

كشف عدد الفضائح والأزمات المالية التي شهدها العالم نهاية القرن العشرين وبداية القرن الحادي والعشرين عن ضعف نظام حوكمة الشركات وعدم قدرته على حماية حقوق وأموال المساهمين والجهات المعنية، لذلك كانت الحاجة إلى تفعيله وترسيخ ممارساته الجيدة واضحة.

تعتبر عملية التدقيق الخارجي من أهم آليات حوكمة الشركات، لما لها من دور مركزي وعلاقتها بأطراف الحوكمة المختلفة وآلياتها الأخرى،و لكي تتمكن من لعب هذا الدور المحوري، يجب أن تتميز بمستوى مناسب من الجودة، أي يجب أن تقدم خصائص وعوامل محددة تؤدي إلى تحسين جودتها وتحسين علاقاتها مع الأطراف الأخرى، وهو ما ينعكس في جودة حوكمة الشركات.

من خلال ما سبق، سنحاول إثبات علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات من خلال توضيح دوره وأهميته في ترسيخ ممارساته الجيدة، ودراسة علاقته بكل من وظيفة التدقيق الداخلي ولجان التدقيق وأهم محددات جودته. والتي تعكس بشكل إيجابي على جودة حوكمة الشركات.

1.4.2.4 أهمية ودور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات

يعدّ التدقيق جزءا أساسيا من نظام حوكمة الشركات،وهو يلعب دورا هاما في ضمان شفافية ونزاهة إدارة وأعمال الشركات،كما يهدف إلى تقييم وفحص العمليات المالية والتشغيلية والإدارية للشركة،بما في ذلك السجلات المحاسبية والتقارير المالية والسياسات والاجراءات.

أولا:أهمية عملية التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات

تعتبر عملية التدقيق الخارجي طريقة رقابية فعالة تساعد أصحاب المؤسسة على ممارسة الرقابة على عملياتها واكتشاف العيوب ونقاط الضعف في إدارتها، بهدف وضع أفضل السبل لمعالجتها، وكذلك العمل على تقليل المخاطر وتقييم الأداء وحماية الممتلكات والأصول للكيان[273].

يقوم المدقق الخارجي حاليا باعتماد الميزانية والمصادقة عليها، ويمكنه الامتناع عن الموافقة عليها مع إبداء الأسباب، وبذلك يكون قد حصل على دور الوكيل نيابة عن المساهمين في ممارسة الرقابة على هذه الشركات نظرا لما يتمتع بصفة الاستقلالية عن إدارتها، لذا فهو يحمي حقوق المساهمين من الهذر والإسراف والتصدي لجميع جوانب الغش والاختلاس[274].

تزداد أهمية التدقيق الخارجي من حيث أنه لا يضمن فقط حماية حقوق وأموال المساهمين، ولكن تنفيذه وممارسته من قبل مدقق حسابات مستقل ووفقًا للمعايير المطلوبة يخدم ويحمي حقوق ومصالح جميع الأطراف الأخرى، الذين لهم علاقة بالمؤسسة، وهذا ما تتطلبه حوكمة الشركات.

---

[273]- عاشوري عبد الناصر،**دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية**،مذكرة ماجستير ،تخصص ،الحوكمة ومالية المؤسسة،جامعة سطيف 1،سنة 2016، ص:72-73.

[274]-عاشوري عبد الناصر،**دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية**،مذكرة ماجستير ،تخصص ،الحوكمة ومالية المؤسسة،جامعة سطيف 1،سنة 2016، ص:73.

مما سبق، نستنتج أنه من خلال إجراء عملية التدقيق الخارجي، سيكون هناك المزيد من الرقابة، والمزيد من الحد من الاحتيال والغش والخطأ، والمزيد من الحماية لأموال وأصول الشركة والمساهمين وجميع الأطراف المعنية، وهذا يشير إلى أن التدقيق الخارجي يمكن أن يؤدي إلى تعزيز ممارسات الجيدة

لحوكمة الشركات .

ثانيا :دور عملية التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات

شهد نشاط التدقيق الخارجي تطوراً كبيراً في الوقت الحاضر، و لم يعد دوره يقتصر على تأمين المعلومات المالية واكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس، بل دوره تقييم النتائج وتقديم الأحكام على جميع الأنظمة الرقابية،الادارية والتسييرية للمؤسسات، وتقديم المشورة والتوجيه بما يخدم مصالح المساهمين وجميع الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة.[275]

يمكن إبراز دور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات من خلال النقاط التالية:

أ- دور عملية التدقيق الخارجي في الحد من مشكلة عدم تناسق المعلومات بين المالكين والإدارة في شركات.

ما يعنيه عدم تناسق المعلومات هو أن الوكلاء (المديرين) غالبًا ما يكون لديهم معلومات حول الموارد التي يديرونها أكثر من المديرين (المالكين)، وبالتالي يمكن للوكلاء ممارسة السياسات أو الاستراتيجيات التي لا تقدم أفضل ما يأمله الملاك مما قد يضر بمصالح المساهمين ومصالح المجتمع ككل.[276]

لا يوجد عدم تناسق المعلومات فقط بسبب طبيعة وخصوصيات كل طرف، ولكن أيضًا بسبب العدد الكبير من النزاعات الموجودة في المنظمة بين مختلف الأطراف المؤثرة.[277]

تعتبر عملية التدقيق الخارجي من أهم آليات الحوكمة التي لها القدرة على تقليل درجة عدم تناسق المعلومات بسبب استقلالية وحياد المراجعين في التعبير عن آرائهم وقدرتهم على كشف أسرار هؤلاء المديرين، خاصة وأنهم يعرفون جميع البيانات والمعلومات والعمليات التي تقوم بها المنشأة ومستوى أدائها، وكذلك مدى فاعلية مديريها ونظام الرقابة الداخلية الخاص بها، مما يقلل من المخاطر التي قد تتعرض لها مختلف المصالح الداخلية والخارجية.

في هذا السياق، ذكر **بينوا بيج** ثلاثة مستويات من عدم تناسق المعلومات المتعلقة بحوكمة الشركات، والتي يمكن تلخيصها على النحو التالي:[278]

- **المستوى الأول** : بين المديرين وممثلي المساهمين

إن عدم تناسق المعلومات على هذا المستوى هو بين الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة، ومن مسؤولية المدقق الخارجي هنا تزويد مجلس الإدارة بجميع المعلومات التي يحتاجها، سواء كانت تتعلق بطريقة تسيير المؤسسة أو مدى صحة بياناتها المالية.

---

[275]- عاشوري عبد الناصر ،**مرجع سابق** ،ص :73.

[276]- تشارلز هل ،جاريث جونز ،**الادارة الإستراتيجية** ،مدخل متكامل ،مترجم من طرف محمد سيد أحمد عبد المتعال ،إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر ،الرياض،المملكة العربية السعودية،2008،ص :83.

[277] - Ebondo wa mandzila , **La gouvernance de l'entreprise une approche par l'audit et contrôle interne**, Harmattan, Paris, France, 2005, p 114.

[278] – Pige Benoît, **Audit et contrôle interne**, Edition EMS, 2ème édition, Paris, france, 2001, p p: 96-97.

المستوى الثاني : بين المساهمين وممثليهم

يكون عدم تناسق المعلومات على هذا المستوى بين المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة، حيث يتم إبلاغ أعضاء مجلس الإدارة باستمرار بجميع المعلومات الإدارية، والتي قد لا تكون متاحة للمساهمين الآخرين بسبب سريتها.

المستوى الثالث : بين المستثمرين المحتملين والمؤسسة

عندما تعرض الشركة أسهماً جديدة أو يبيع المساهمون أسهمهم في الأسواق المالية، تظهر حالة أخرى من عدم تناسق المعلومات بين المستثمرين المحتملين والشركة ؛ وهنا يظهر دور المدقق الخارجي في توفير المعلومات اللازمة للمستثمرين الجدد وطمأنتهم بمصداقية البيانات المالية للشركة.

ب – التدقيق الخارجي ودوره في خدمة مصالح جميع أصحاب المصالح

يستفيد الكثير من الجهات من عمل المدقق الخارجي، لما يقوم به من دور في تزويدهم بكافة المعلومات التي يحتاجونها وضمان بيانات مالية واقعية وذات مصداقية وحماية أموالهم وأصول الشركة، ومن بين هؤلاء الأطراف[279] :

- ✓ إدارة الشركة : حيث أن إدارة الأعمال تعتمد بشكل كامل على البيانات المحاسبية لتطوير الخطط الإستراتيجية وتقييم الأداء، وبالتالي فإن موافقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية ستمنحه درجة عالية من الثقة ويزيد نسبة الاعتماد عليها.
- ✓ المستثمرون : يعتمد المستثمرون على القوائم المالية عند اتخاذ قرارات الاستثمار، وتوجيه مدخراتهم نحو ما يمنحهم أفضل عائد ممكن، ولكي تكون تلك القرارات سليمة، يجب أن تعكس هذه القوائم على الأقل معلومات موثوقة، وهذا يعتمد على تأشيرة المدقق الخارجي الذي يؤكد ذلك.
- ✓ البنوك ومؤسسات الائتمان الأخرى : غالبًا ما تلجأ المنظمات إلى المؤسسات المالية للحصول على تمويل من أجل تغطية احتياجاتها المالية، وهنا تظهر حاجة هذه المؤسسات الائتمانية إلى معرفة الوضع المالي لهذه المؤسسات من أجل تجنب أي مخاطر من الممكن أن تقوم الأخيرة بإيقاف الدفع وبالتالي تخسر أموالها، ومن هنا نجد أن هذه المؤسسات تقوم بالرجوع إلى القوائم المالية المدققة لهذه المؤسسات وتقرير مدقق حساباتها لاتخاذ القرارات المناسبة.
- ✓ الجهات الحكومية : تعتمد بعض الجهات الحكومية والاقتصادية على القوائم والبيانات التي تنشرها المؤسسات لأغراض عديدة، بما في ذلك تحديد بعض المؤشرات الاقتصادية الوطنية، أو تطوير السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب وإبلاغ المؤسسات عن الإعانات، لذلك يجب أن تعكس هذه البيانات الوضع المالي الحقيقي.
- ✓ العمال في الشركة : المهتمون بمعرفة الوضع المالي الحقيقي للمنشأة التي يعملون فيها للتأكد من مستقبلهم المهني، والتفاوض مع الإدارة بشأن زيادة الرواتب والمكافآت.

[279]– عاشوري عبد الناصر ،**مرجع سابق** ،ص:75.

- ✓ العملاء :خاصة عندما يكونون مرتبطين بالمؤسسة في معاملات طويلة الأجل وإذا كانوا يعتمدون عليها كمورد رئيسي للسلع أو المواد الخام.

3.4 التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات

يجب على المساهمين تعيين مدقق حسابات لحماية مصالحهم، في إطار حوكمة الشركات، لأنه مسؤول أمامهم عن صدق ومصداقية البيانات المالية من خلال إبداء رأيه الحيادي والموضوعي، فبدأت الأسئلة تثار حول مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والأفعال غير القانونية عند ظهور الأزمات المالية العالمية، بالإضافة إلى التنبؤ بقدرة الشركة على الاستمرار في العمل.

يضفي المدقق الخارجي الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية والمالية من خلال إبداء رأيه الفني المحايد بصحة وصدق البيانات المالية التي أعدتها إدارة الشركات من خلال تقريره.

وبذلك أصبح دور المدقق الخارجي فاعلاً في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من تضارب المصالح بين إدارة الشركة ومستخدمي البيانات المالية بمن فيهم الملاك والمستثمرون، وما إلى ذلك، ويحد من مشكلة عدم تناسق المعلومات بين الإدارة والمساهمين.

لكي يكون دور التدقيق الخارجي فعالا وهاما في مجال حوكمة الشركات، يجب على المدقق الخارجي حماية مصالح المساهمين، فضلا عن مصلحته في مراعاة مصالح جميع الأطراف التي لها علاقة مع الشركة.

مما سبق يمكن تقسيم هذا المطلب إلى اربعة فروع التالية :

1.3.4 مسؤوليات المدقق الخارجي ودوره في تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية

مهنة التدقيق، خاصة بعد الأزمات المالية وفضائح العقدين الماضيين، أصبحت مهتمة بإجراء العديد من الدراسات لتحديد مفهوم وأسباب فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومتلقي خدماته، فيما يتعلق بالتوقعات المتعلقة بمدى مسؤوليات المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والاحتيال والسلوك غير القانوني وقدرته على التنبؤ باستمرارية العمل وكيفية تقليص هذه الفجوة بالاستناد إلى الدراسات البحثية والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية.

أولا :مفهوم فجوة التوقعات ومكوناتها

أ-مفهوم فجوة التوقعات.

في عام 1974،كان liggio أول من استخدم تعبير "فجوة التوقعات " في الدراسات الأدبية للمراجعة في مقالته الشهيرة بعنوان "فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمدقق "، حيث أرجع سبب التناقض إلى اختلاف بين جودة ومستوى الأداء المهني للتدقيق المتوقع تحقيقه.[280]

حيث يتم **تعريفه** على أنه "مساحة الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير المدقق الخارجي وأصحاب المصلحة في الشركة بشأن ما يحتاجونه من المدقق الخارجي وبين ما يقدمه لهم الآن،وظهرت هذه الفجوة لأن طلب أصحاب المصلحة

[280] .- Mahdi salehi and al, « **audit experction gap**, **auditor responsabilité between India and Iran** », international of busines and management, vol :05, N :11,November 2008, p 135.

في الشركة على خدمات ومسؤوليات المدقق الخارجي أكبر بكثير مما يقدمه لهم هو الآن من خدمات مهنية وما يسأل أمامهم عنه الآن من مسؤوليات مهنية "[281].

ب-مكونات فجوة التوقعات

وفقًا للدراسة التي أجراها (**بورتر 1993**)، استنتج أن فجوة توقعات التدقيق تتكون من مكونين، أحدهما هو فجوة المعقولية والآخر هو فجوة الأداء، وفيما يلي شرح لكل منهما على حدى :[282]

- ❖ **فجوة المعقولية** : يُعرّف بأنه الاختلاف أو الفرق بين ما يتوقع من المدقق فعله وما يمكن أن يفعله بشكل معقول، ويعني الأداء المعقول أن عملية التدقيق مصممة وفقًا للمعايير الدولية للتدقيق بطريقة توفر تأكيدًا معقولاً بأن البيانات المالية ككل، خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ .

ونظرا لكبر حجم الشركات التي يقوم المدقق الخارجي بتدقيقها يلجأ إلى التدقيق الإختياري وأخذ عينات فلا يستطيع إكتشاف كافة الأمور التي قد تعرض الشركة إلى المشاكل المالية. بسبب حقيقة أن عملية التدقيق تعتمد على الفحوصات والعينات الطوعية، عندما لا يكون المدقق مسؤولاً عن منع الاحتيال أو الخطأ، طالما مارس العناية المهنية المعقولة المطلوبة منه.[283]

- ❖ **فجوة الأداء** : يشير إلى الانحراف الناتج عن حقيقة أن الأداء الفعلي للمدقق لا يتوافق مع الأداء المتوقع له، والذي يقبله مستخدمو البيانات المالية والمجتمع المالي،و تنقسم هذه الفجوة إلى قسمين فرعيين وهما :[284]

- فجوة نقص الأداء (عدم كفاية أداء المدقق): تعرف على الفرق بين ما تعتبره المهنة أن بإمكان المدققين القيام به إلى حد معقول وما يفعلونه بالفعل، على سبيل المثال: إذا أصدرت مهنة التدقيق معيارًا يجب على المدققين اتباع إجراءات جرد الشركة الخاضعة للرقابة، ولكن قد يفشل المدقق الخارجي بذلك ،وبالتالي يقال بإن أداؤه ضعيف لأنه لم يتصرف وفق منهجية وفق معايير التدقيق المهنية.
- فجوة في المعايير (نقص المعايير المهنية والقواعد التي تحكم المهنة): وهي تحدد الفرق بين ما يتوقع مستخدمو البيانات المالية أن يتمكن المدققون من القيام به بدرجة معقولة، وبين ما تعتبر المهنة أن أعضائها قادرين على القيام به إلى درجة مؤهلة؛ بمعنى آخر، إنها الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المدققين وواجباتهم وفقًا لمعايير المراجعة لذلك يمكن للمستخدم أن يتوقع بشكل معقول أن يقوم المدققون بإعداد تقرير عن حالات اختلاس أصول الشركة من قبل مديرها والموظفين الرئيسيين في الشركة ،فإذا لم يتطلب القانون والمهنة لذلك ستكون هناك فجوة.

---

[281]- عبد الوهاب نصر ،وشحاتة السيد شحاتة،**الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة وتكنولوجية المعلومات وعولمة رأس المال(الواقع والمستقبل)**،الدار الجامعية ،الإسكندرية،2005،ص :11.

[282]- بن شهيدة فضيلة، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات–دراسة حالة الجزائر**–مذكرة دكتوراه ،قسم العلوم المالية والمحاسبة –جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم - 2016 /2017،ص :168.

[283]-بن شهيدة فضيلة ،**مرجع سابق** ،ص:169.

[284]- أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة رأس المال** ،الدار الجامعية ،مصر،2005،ص :782-784.

2.3.4 مقترحات لتفعيل دور المدقق الخارجي في التقليل من فجوة المسؤولية.

ترى معظم الدراسات أنه من المستحيل القضاء تمامًا على فجوة توقعات التدقيق، ولكن يمكن تقليصها بسبب غموض تعريف التدقيق وأهدافه ومعاييره والدور الذي يلعبه بين مستخدمي البيانات المالية.

بناءً على ما سبق، هناك مجموعة من المقترحات لتقليص فجوة المسؤولية من قبل الباحثين، والتي يمكن تقديمها على النحو التالي:

أولا:زيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق وتطوير البعد التعليمي والإعلامي لدور المدقق الخارجي ومسؤولياته : ركزت العديد من الدراسات على سد فجوة التوقعات من خلال التركيز على التعليم وتوعية المستفيدون من خدمات المراجعة فيما يتعلق بدور المدقق الخارجي ومسؤولياته وما لا يستطيع القيام به، وزيادة فاعلية الاتصال بالقوائم المالية وتقارير التدقيق، وتحسين الاتصال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أو بين المدقق والإدارة، أو بين المدقق ولجنة التدقيق، وليس له أي تأثير إلا إذا كان من العناصر المهمة بين عناصر مهنة التدقيق تلبية احتياجات متلقي الخدمات.[285]

أصدر مجلس معايير التدقيق التابع للجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AICPA) ثلاثة معايير لمعالجة فجوة الاتصال في بيئة التدقيق.[286]

معيار رقم (58): تقرير التدقيق المعياري الجديد والموسع والذي تم نشر الهدف الرئيسي منه لمساعدة الأشخاص المهتمين على فهم الدور الذي يلعبه المدقق بشكل أفضل وشرح أهمية هذا الدور.كما يتناول التقرير الجديد أيضًا حدودًا معينة للمسؤولية عن الأخطاء والانتهاكات المادية من خلال إدخال مفهوم التأكيد المعقول والأهمية النسبية عن طريق إضافة عبارة "كل الجوانب الجوهرية " في فقرة الرأي.

يشرح هذا التقرير أيضًا بإيجاز ما يتم تضمينه في عملية التدقيق من خلال فقرة نطاق التدقيق، والتي تؤثر على تأكيدات المدقق المقدمة في البيانات المالية. لذلك، يمكن القول أن هذا المعيار قد ساهم في تحسين التواصل وفهم مسؤوليات ووظائف المدقق الخارجي، ونطاق فحصه وخطة عمله، بالإضافة إلى مسؤولية الإدارة فيما يتعلق بـــالبيانات المالية.

المعيار رقم (60) : التزامات المدقق بخصوص قدرة المنشأة على الاستمرار وفق المعايير المهنية، وحث على تضمين تقرير التدقيق على النقاط التالية :

- ✓ مسؤوليات المدقق.
- ✓ العمل الذي يقوم المدقق بأدائه.
- ✓ التأكيدات التي يقدمها المدقق.
- ✓ التقرير عن الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.
- ✓ التقرير عن ظروف عدم التأكد الجوهرية.

---

[285]- نور الدين مزياني ،**أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق** ،مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية،جامعة محمد بوضياف،المسيلة ،العدد 14،2015،ص:111.

[286]- بن شهيدة فضيلة ،**مرجع سابق**، ص : 180.

المعيار رقم (61): الاتصال بلجان التدقيق، حيث يغطي هذا المعيار المعلومات التي يجب على المدققين إبلاغها إلى لجان المراجعة، بالإضافة إلى أنظمة العلاقة بين المدقق ولجنة المراجعة[287].

ثانيا:تفعيل وتعزيز دور منظمات المحاسبة والمراجعة المهنية :

من واجب المنظمات المهنية إعادة تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية، لزيادة جودة الأداء المهني في المراجعة وزيادة المسؤولية المهنية للمدققين، مما أدى إلى زيادة الثقة في عملهم، بشرط تقديم معلومات جيدة حول هذا الدور للجمهور من المستفيدين من خدمات التدقيق.

وهذا يتطلب من المنظمات المهنية وضع معايير المحاسبة والتدقيق ومعايير السلوك المهني، ومراقبة الامتثال لتطبيقها من قبل ممارسي المهنة من خلال برنامج رقابة الجودة للممارسة المهنية لمكاتب التدقيق [288]، بالإضافة إلى وضع القوانين واللوائح والتشريعات لمعاقبة أولئك الذين لا يتقيدون بتطبيق هذه المعايير ونشر هذه المعايير والبرامج والأنظمة وإيصالها للجمهور. يدعم وضع المعايير المهنية والاستقلالية، حيث لن يقبل المدقق أداء أي مهمة إلا إذا كان قادرًا على القيام بها بكفاءة عالية وفقًا لمعايير الأداء الموضوعة، والتي على أساسها سيقاس أدائها من خلال برنامج مراقبة الجودة في المنظمة المهنية، والتزام جميع المدققين بمعايير محددة للتدقيق ،والسلوك المهني سيقلل من إمكانية تغيير المدققين من قبل الإدارة وسيقضي على ظاهرة تسوق الرأي"opinion shopping"، والتي تدعم استقلالية المدقق[289].

إن تطوير برامج مراقبة الجودة ونظام صارم للمساءلة في المنظمة المهنية سيؤدي إلى رفع مستوى جودة الأداء المهني إلى المستويات المتوقعة منها، ومن ثم إرضاء المستفيدين من الخدمات التي يقدمها المدققون. في هذا الصدد، تم اقتراح أن يكون هناك قسم لمراقبة الجودة في كل مكتب تدقيق وقسم لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية التي تراقب العمل المهني للمكاتب، أو أن يتم إسناد العمل المهني للمكاتب إلى الرقابة.، أو أن يتم تخصيص مكتب معين لمراقبة الجودة في مكتب تدقيق آخر، وأن مكتب التدقيق الآخر يتحكم في جودة تدقيق ثالث للمكتب، وما إلى ذلك، ويقدم تقارير الجودة مباشرة إلى قسم مراقبة الجودة المنظمة المهنية.[290]

يجب أن تعزز مهنة المحاسبة فكرة استخدام منظور تدقيق متكامل، مما يعني مراجعة كل من الرقابة الداخلية بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية. بموجب هذا النظام، يختبر المدقق الخارجي مدى كفاية وفعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية. إن تطبيق منهج التدقيق المتكامل بكفاءة وفعالية يسمح بالتراهة وجودة الشفافية وإمكانية الاعتماد على هذه القوائم.[291]

---

[287]- بن شهيدة فضيلة ،**مرجع سابق** ،ص :181.

[288]- بن شهيدة فضيلة ،**مرجع سابق** ،ص :182.

[289]- بن شهيدة فضيلة ،**مرجع سابق** ،ص:182.

[290]-يوسف محمود جربوع،**فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة وتضييق هذه الفجوة**،مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)،المجلد 12، العدد 2، يونيو 2004،ص :383-384.

[291]-عبد الوهاب نصر علي ،**مسؤولية مراقب الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسيل الأموال –مطلب حيوي لاستقرار أسواق المال العربية**، الدار الجامعية ،الإسكندرية،2005،ص:78.

في هذا الصدد، هناك دور أساسي يجب أن تلعبه هذه المنظمات المهنية في تحديد دور ومسؤوليات المدقق نذكر منها :[292]

1- العمل على تعزيز استقلالية التدقيق وتطوير طرق لضمان ذلك، مثل لجان التدقيق والتغيير الإلزامي للمدقق الخارجي.

2- تحديد مسؤولية المدقق المتعلقة باكتشاف الاحتيال والخطأ والأفعال غير القانونية ،لكي تكون واضحة وكافية لتلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية.

3- تحديد وتوضيح دور مدقق الحسابات في إبداء الرأي حول قدرة الشركة على مواصلة نشاطها في المستقبل القريب.

4- تحديد الأنشطة الأخرى التي قد يؤديها المراجع وتحديد علاقتها بعملية المراجعة ومدى تأثيرها على استقلاله.

5- تطوير وتقييم تقارير المراجعة بشكل مستمر بما يلبي احتياجات المستفيدين ويضمن زيادة فعاليتها في التواصل بين المدقق والأطراف المستفيدة من بيئة التدقيق.

3.3.4 العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي ودورهما في ممارسة الحوكمة الرشيدة في الشركات

التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي هما عمليتان مهمتان تلعبان دورا حاسما في دعم ممارسات الحوكمة الرشيدة في المؤسسات ،ترتبط هاتان العمليتان بشكل وثيق وتعززان الشفافية والمساءلة داخل الشركة، لفهم العلاقة بينهما ودور كل منهما يجب أولا التعرف على دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات .

1.3.3.4 دور وظيفة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات

التدقيق الداخلي هو عملية تقوم به وحدة تدقيق داخلية داخل الشركة لمراجعة العمليات الداخلية والإجراءات والممارسات الإدارية والمالية ،بهدف تقديم تقارير وتوصيات للإدارة العليا حول كيفية تحسين الأداء وزيادة الكفاءة والإمتثال للسياسات والإجراءات،كما يساهم في تقييم مخاطر الشركة وضمان تنفيد ممارسات الحوكمة بفعالية.

ووفقا لمعهد المدققين الداخليين، فإن المدقق الداخلي يساعد في دعم حوكمة الشركات من خلال محورين: الأول هو تقييمه لجميع الهياكل والإجراءات والسياسات المتعلقة بالحوكمة، والثاني هو تدقيقه المستهدف لمجموعة من العناصر ذات الصلة [293]، ويمكن إبراز دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات من خلال ما يلي[294]:

- ✓ مراجعة السياسات المتعلقة بالجوانب السلوكية والأخلاقيات التنظيمية وتعزيزها بتوصيات إضافية ومراجعة تسليم التعليمات لجميع العاملين في الشركة ؛
- ✓ تقييم المزايا والمكافآت التي يحصل عليها العاملون من فرق إدارة الشركة ومدى حقوقهم، وما إذا كان هناك استخدام شخصي لموارد الشركة، وبالتالي التأكد من عدم سيطرة الإدارة التنفيذية على نسبة كبيرة من أرباح الشركة ؛

---

[292]- بن شهيدة فضيلة ،**مرجع سابق** ،ص :183.

[293]-فروم محمد صالح،مداخلة بعنوان "**دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري للشركات ،ملتقى وطني حول مهنة اتلدقيق في الجزائر،الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة** "،كلية العوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة سكيكدة، يومي 11-12 اكتوبر 2010،ص :22.

[294]-عاشور عبد الناصر،**مرجع سابق** ،سنة 2016/2015، ص :85.

- ✓ يساعد في تحديد الجوانب التي تحتاج إلى تحسين وتطوير في نظام الحوكمة ،وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين الأداء وتعزيز الإمتثال[295] ؛
- ✓ التأكيد على شفافية معاملات الشركة مثل الإجراءات المحاسبية والمالية والتدقيق الخارجي؛
- ✓ تزويد مجلس الإدارة بكافة المعلومات التي تمكنه من تقييم وضع الشركة بدقة ؛
- ✓ توفير ضمانات معقولة بأن مخاطر المنظمة تدار بشكل فعال، فضلا عن إجراء تحسينات في مجال إدارة المخاطر، لقد وسعت وظيفة التدقيق الداخلي نطاقها من دورها التقليدي وهو التدقيق المالي، إلى التدقيق الإداري، ومن ثم التركيز على إضافة قيمة إلى المنظمة، ممثلة بمخاطر التدقيق الإداري، وهذا ما يساعد على طمأنينة المساهمين وغيرهم من المهتمين على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من قبل ممثليهم وأن الإدارة تستجيب لهم بطريقة منهجية ومنظمة[296].

2.3.3.4 علاقة التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في حوكمة الشركات

يمكن تناول دراسة العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في حوكمة الشركات من زاويتين :

أولا : المدقق الخارجي بصفته مسؤولا عن فهم وتقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي .

لقد رأينا سابقاً أن من بين المهام التي تكلفها معايير التدقيق الدولية للمدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية التدقيق هي مهمة إبداء رأيه حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنظمة فيما يتعلق بإعداد البيانات المالية.

كون وظيفة المراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة الداخلية، يتعين على المدقق الخارجي إبداء رأيه في أدائه وفي درجة التزامه بمعايير وقواعد السلوك والأخلاق في ممارسة مهامه المتعلقة بالرقابة على إعداد القوائم المالية للمنشأة ومدى مراعاتها لمصالح المساهمين والأطراف المعنية الأخر . وفي هذا السياق، ولأغراض فهم وتقييم وظيفة التدقيق الداخلي، حددت معايير التدقيق الدولية للمدقق الخارجي مجموعة من المؤشرات الهامة وهي كالتالي :

- مكانة المراجع الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومدى تأثيره على قدرته على أن يكون موضوعيا، لأن الحالة المثالية وفق نفس المعايير هي أن يكون مرتبطا بأعلى مستوى إداري، وأن يكون حرا من أي مسؤولية تشغيلية ولا توجد أي عوائق أو قيود إدارية يمكن أن تفرضها الإدارة على عمله ؛
- طبيعة ومدى المهام الموكلة إلى المدقق الداخلي، حيث يجب على المدقق الخارجي أيضاً أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت الإدارة تعتمد على توصيات المدقق الداخلي وما هي الأدلة الداعمة الموجودة ؛
- الكفاءة المهنية للأشخاص المسؤولين عن القيام بأعمال المراجعة الداخلية من حيث التدريب المهني والمؤهلات الأكاديمية، فمن المحتمل للمدقق الخارجي مراجعة سياسات التوظيف والتدريب لموظفي التدقيق الداخلي وخبراتهم ومؤهلاتهم الفنية ؛
- مدى مراعاة التدقيق الداخلي لمعايير العناية المهنية اللازمة في تنفيذ مهامه من حيث التخطيط والإشراف وغيرها.

---

[295]-فروم محمد صالح ،**مرجع سابق** ،سنة2010 ،ص :25-27.

[296]- عاشور عبد الناصر،**مرجع سابق** ،سنة 2016/2015، ص :86

وعندما يقوم المدقق الخارجي بهذه المهمة فإنه يساهم بشكل غير مباشر في تحسين أداء وظيفة التدقيق الداخلي من خلال النقاط التالية :

- تحديد الثغرات ونقاط الضعف التي لاحظها وإبلاغ المصالح المعنية وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينها ؛
- إن شعور المدقق الداخلي ويقينه بأنه يخضع للمراقبة سيؤدي إلى اهتمام أكبر لتجنب، أو حتى إزالة، الثغرات والتناقضات التي يستمر المدقق الخارجي في ملاحظتها؛[297]

كل هذا ينعكس على جودة عملية التدقيق الداخلي، مما يوفر حماية أفضل لأصول الشركة وحقوق الملكية وحقوق جميع الأطراف ذات العلاقة بها.

ثانيا : التدقيق الخارجي والمراجعة الداخلية كآليتين رقابيتين مدمجتين في حوكمة الشركات

في الآونة الأخيرة، ومع تزايد متطلبات حوكمة الشركات، زاد الاهتمام بدراسة العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي، لأنهما آليتان من آليات الرقابة التي يمكن أن تحسن جودة التدقيق والمراقبة الشاملة وتجعلهما أكثر فعالية وكفاءة.[298] تجتمع هاتان الآليتين لضمان تحقيق الشفافية والمصداقية في إعداد التقارير المالية وإدارة الشركة بشكل عام ،كما يساعدان في تقليل مخاطر الاحتيال والأخطاء المحاسبية ويزيدان من مستوى الثقة بين المساهمين والمستثمرين والجهات الرقابية.

تعتبر العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي تقليداً قديماً عرف بظهور كلا النوعين. إلا أن أهمية هذه العلاقة تتزايد مع زيادة متطلبات حوكمة الشركات. وفي بيئة الأعمال الحديثة، أصبح دورهم أكثر تكاملاً، مما زاد من أهمية تعميق العلاقات بينهم. التكامل هو تحقيق التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي على أساس المنافع المتبادلة في مجال الأهداف المتشابهة من جهة، وفي مجال إدارة الخدمات من جهة أخرى، وذلك بهدف زيادة فعالية وكفاءة أداء المراجعة[299]. وتكمن أهمية التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والداخلي في أن ذلك يعتبر الهدف الأساسي والمهم. تحقيق الكفاءة في الأداء الرقابي للإدارة وتزويدها بالمعلومات الصحيحة والصادقة. لغرض اتخاذ قرارات عقلانية بنفسه وبواسطة أطراف أخرى باستخدام المعلومات المعتمدة من قبل المدقق[300]. على الرغم من اختلاف المهام الأساسية للمدقق الداخلي والمدقق الخارجي، إلا أن هناك العديد من المصالح المشتركة بينهما، والتي تعتبر أساساً لبناء التعاون بينهما، لأن القيمة التي يضيفها المدقق الداخلي للشركة التي يعمل بها هي وينعكس ذلك على مستوى التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمراجع الخارجي[301].

بشكل عام ،يمكن القول أن التدقيق الخارجي يستند إلى التدقيق الداخلي كجزء من العملية الشاملة للمراجعة والرقابة داخل الشركة ،تعمل هذه العمليتين معا لضمان تحقيق أهداف حوكمة الشركات بشكل فعال،مما يعزز من شفافية الشركة ،ويمكن أن يدعم كل منهما الآخر في تحسين الأداء وإدارة المخاطر بشكل أفضل.

---

[297]- محمد بوتين ،**مرجع سابق** ،ص :25.

[298]- عاشور عبد الناصر،**مرجع سابق** ،سنة 2016/2015، ص :87.

[299]-تربش حسنية، **مرجع سابق** ،ص :189.

[300]-شيماء محمد سمير إبراهيم،**التكامل بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي للحد من الفساد المالي :دراسة تطبيقية في جامعة الموصل**، مجلة بحوث مستقبلية، كلية الحدباء الجامعة ،مركز الدراسات المستقبلية ،العدد 41،سنة 2013،ص :136.

[301]- تربش حسنية ،**مرجع سابق** ،ص :189.

4.3.4 دور أخلاقيات المحاسب والمراجع في دعم تطبيقات الحوكمة.

أخلاقيات المحاسب والمراجع لها دور مهم في دعم تطبيقات الحوكمة في الشركات والمؤسسات ،حيث تشمل الحوكمة على مجموعة من الممارسات والأنظمة التي تهدف إلى توجيه وإدارة الشركات بشكل فعال وشفاف من أجل تحقيق أهدافها وحماية مصالح مختلف أصحاب المصلحة .

تعبر الأخلاق عن مجموعة من القيم والمبادئ الأخلاقية التي تحكم تصرفات الأفراد، بحيث يمتلك كل فرد تلك القيم حتى لو لم يتم تحديدها بشكل واضح.

أما بالنسبة لأخلاقيات المهنة، فيجب أن تتجاوز المبادئ والقواعد الأخلاقية للفرد العادي، بحيث يتم تصميم مجموعة من القواعد لتصبح قواعد مهنية تشجع على السلوك الجيد للشخص المهني، مع أن تكون واقعية وقابلة للتطبيق. يجب على المهنيين الالتزام بالسلوك الأخلاقي الذي يعود بالنفع على المجتمع، انطلاقاً من أن قواعد السلوك المهني تؤثر بشكل مباشر على المهنة ودرجة الثقة بها، فهذه القواعد تجعل أعضاء المهنة يتقبلون معايير السلوك الأخلاقي بفعالية أكبر من تلك القوانيين الإلزامية.[302]

وفي ما يلي بعض الأمور التي تبرز دور أخلاقيات المحاسب والمراجع في دعم تطبيقات الحوكمة :

- **تحقيق الشفافية** : يجب على المحاسبين والمراجعين تقديم معلومات دقيقة وشفافة حول الأنشطة المالية والأداء الإقتصادي للشركة،هذا يساهم في تعزيز الشفافية ومساعدة مجلس الإدارة والمستثمرين وأصحاب المصلحة على فهم الوضع المالي بشكل صحيح.
- **مراقبة المخاطر** : يساهم المحاسبون والمدققون في تقدير وتقليل المخاطر المالية والمخاطر الأخرى التي يمكن أن تؤثر على الشركة ،فيتعين عليهم تقديم تقارير حول هذه المخاطر وتقييم الإجراءات المتخذة للتعامل معها.
- **المساءلة** : يلعب المحاسبون والمدققون دورا مهما في التحقق من تطبيق السياسات والإجراءات الداخلية بشكل صحيح، فهم يساعدون في ضمان أن المؤسسة تلتزم بتطبيق المعايير المحاسبية والقوانيين واللوائح المعمول بها.
- **تحقيق النزاهة** :يتعين على المحاسبين والمدققين العمل بنزاهة وأخلاقية عالية في أداء مهامهم ،هذه يشمل عدم التلاعب بالمعلومات المالية والإبتعاد عن أي تصرفات غير أخلاقية.
- **تحقيق الثقة** :بفضل دورهم في التحقق والتدقيق ،يمكن للمحاسبين والمراجعين بناء الثقة بين الشركة وأصحاب المصلحة مثل المستثمرين والعملاء والجهات الرقابية ،ذلك لأنهم يساعدون في تأكيد صحة المعلومات المالية والتقارير المقدمة.
- **تعزيز الإدارة الجيدة** :يساهم المحاسبون والمدققون في تعزيز ممارسات الإدارة الجيدة من خلال تقديم توصيات لتحسين الأداء المالي والعمليات الداخلية.

[302]- براضية حكيم،**أهمية تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية**، أطروحة دكتوراه،تخصص علوم التسيير ،جامعة الشلف ،سنة 2016/2015، ص :143.

بإختصار ،أخلاقيات المحاسب والمراجع تلعب دورا حاسما في تعزيز الحوكمة وتحسين إدارة الشركات والمؤسسات،إن توجيه الأنشطة المالية بأمانة ونزاهة يعزز من الثقة بين أصحاب المصلحة ويساهم في إستدامة الأعمال والنجاح المستدام.

خلاصة الفصل :

تناول الفصل الأول الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية،معايير التدقيق،الحوكمة ،ودراسة العلاقة المتبادلة بينهما، ولدراسة الأثر لتطبيق هذه المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق على الحوكمة قمنا بتقييم كيفية تأثير تبني المؤسسات لهذه المعايير على هياكل الحوكمة الداخلية والخارجية.

وتبين لنا أن لتطبيق معايير المحاسبة الدولية دور كبير في إرساء مبادئ الحوكمة وخاصة ما يتعلق بالإفصاح والشفافية ،كما أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات له دور في تفعيل الدور الأساسي الذي جاءت من أجله معايير المحاسبة الدولية وهو إعطاء صورة صادقة وواضحة وشفافة عن الوضع الحقيقي للمؤسسة،عن طريق إنتاج معلومة مالية محاسبية ذات جودة عالية.

كما أن دراسة هذا الأثر تساعد في تحديد التحديات التي يمكن أن تنشأ أثناء تنفيذ المعايير المحاسبية وعمليات التدقيق ،بما في ذلك التكاليف المالية والتنفيذية والتقنية،إلى جانب ذلك تسلط الضوء على الفوائد المحتملة مثل تحسين الشفافية وتحسين القرارات ،وزيادة الثقة في السوق المالي.

بشكل عام ،تهدف دراسة الأثر لمساعدة الشركات والجهات الرقابية وصناعة الأعمال على تحسين ممارساتهم وإتخاذ قرارات أكثر فعالية.

الفصل الثاني :

الدراسات السابقة

تمهيد :

نتطرق في هذا الفصل إلى الدراسات التطبيقية بعد ما تناولنا في الفصل الأول الأدبيات النظرية للمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق والحوكمة ،حيث سنقوم بعرض جملة من الدراسات السابقة التي تناولت جانب أو عدة جوانب من موضوع المعايير المحاسبية ،التدقيق والحوكمة والذي له علاقة مباشرة مع موضوع دراستنا ومحاولة تلخيص هذه الدراسات من خلال عدة نقاط متمثلة في (إشكالية الدراسة،المنهج المتبع ،الأداة المستخدمة،الأساليب الإحصائية،ونتائج الدراسات) ،بهدف إستخراج أهم أوجه التشابه والإختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة ،ومعرفة موقع الدراسة وما يميزها عن باقي الدراسات ،وعليه من خلال ما سبق سنتناول في هذا الفصل مايلي :

المبحث الأول : عرض الدراسات السابقة (دراسات باللغة العربية،رسائل دكتوراه ،مقالات علمية، دراسات أجنبية).

المبحث الثاني : أوجه التشابه والإختلاف.

المبحث الثالث : موقع الدراسة الحالية مقارنة عن الدراسات السابقة.

المبحث الأول:عرض الدراسات السابقة.

1.2: رسائل الدكتوراه باللغة العربية

دراسة (حاج مختار محمد خير الدين 2019/2018)[303] بعنوان : "اسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وفق للإجراءات المعتمدة في الجزائر ".

تمثلت الاشكالية الرئيسية للدراسة حول:**ما مدى اسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟.**

هدفت هذه الدراسة الى محاولة اعطاء فكرة عن تطبيق حوكمة المؤسسات ودورها في زيادة فعالية المؤسسات الاقتصادية،وإظهار مدى أهمية التدقيق المالي والمحاسبي كآلية لحوكمة المؤسسات الاقتصادية في الجزائر ،وإبراز دور تقرير مدقق الحسابات في تفعيل مبادئ الحوكمة.

وقد توصل الباحث من خلال دراسته الى مجموعة من النتائج لعل أهمها :

ان حوكمة المؤسسات تتأثر بالظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ،مما يؤكد على استحالة وجود نموذج موحد للحوكمة يمكن تطبيقه على كافة البلدان؛

يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تحديد مسؤوليات الادارة ،وهذا من خلال مراقبة مختلف المهام التي لها علاقة بواجبات الادارة من خطط عمل وموازنات وغيرها من الأمور ذات الصلة؛

كما يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الافصاح والشفافية،وهذا من خلال ضمان وصول معلومات ذات مصداقية وموثوقية لمجلس الادارة والمساهمين والتي تمثل بالفعل المركز المالي للمؤسسة.

دراسة (فيروز رجال،2018)[304] بعنوان : حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على كفاءة الأسواق المالية.

وتمثلت الاشكالية الرئيسية للدراسة حول :فيما يكمن دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية على مستوى شركات المساهمة المدرجة ببورصة الجزائر في ضوء تبني النظام المحاسبي المالي؟

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبة، ثم تنشيط حركة أسواق رأس المال ورفع مستوى كفاءتها، من خلال البحث في طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة على مستوى الشركات العامة المحدودة ببورصة الجزائر من خلال الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والاتجاه نحو اعتماد نظام محاسبة مالية يخضع لهذه المعايير، من أجل تحسين جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية على المستوى الوطني محليًا وعالميًا، ثم توطيد العلاقة بين الشركة ومستخدمي هذه المعلومات من أجل الحماية

مصالحهم المالية واستثماراتهم.

---

[303]– حاج مختار محمد خير الدين،**اسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وفق للإجراءات المعتمدة في الجزائر**،مذكرة دكتوراه، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق ،جامعة أدرار 2019/2018.

[304]– فيروز رجال ،**حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على كفاءة الأسواق المالية** ،رسالة دكتوراه تخصص ادارة أعمال،جامعة أم البواقي،2018/2017.

وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة وثيقة للغاية بين حوكمة الشركات والمعلومات المحاسبة، وهذا من خلال نتائج الاستبيانين الموزعين، والتي ثبت أن النظام المحاسبي المالي المتوافق ؛ في مجمله ؛ مع معايير المحاسبة الدولية، يمثل قوة دافعة وركيزة لتأسيس مبادئ حوكمة الشركات في الشركات الجزائرية، لضمان تقديمها معلومات محاسبية صادقة وشفافة تعكس حقيقة وضعها المالي لجميع مستخدميها، ولهذا لا يمكن تحقيق ذلك إلا من خلال تطبيق مجموعة من التشريعات والآليات والمعايير التي تضمن تهيئة البيئة المناسبة لتطبيق مثل هذا النظام كجزء من تحقيق الحوكمة.

دراسة (قوبة كريم،2018)[305] بعنوان :أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحقيق جودة الافصاح المحاسبي في ظل تبني معايير الابلاغ المالي–دراسة ميدانية–.

وتتمحور اشكالية الرئيسية للدراسة في :كيف يساهم تطبيق حوكمة الشركات في تحقيق جودة الافصاح المحاسبي في ظل تبني معايير الابلاغ المالي؟

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في ضوء اعتماد معايير التقارير المالية مع دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة الجزائر، ولتحقيق ذلك. اعتمد الباحث في الدراسة النظرية على مجموعة من البيانات الأولية من كتب ومراجع ودراسات حول حوكمة الشركات ومعايير التقارير المالية والإفصاح المحاسبي، بالإضافة إلى مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وأحدث إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ومن أجل تعزيز الدراسة الميدانية، وزع الباحث استبيانا على مجموعة من العاملين في الشركات المدرجة في بورصة الجزائر.

توصل الباحث من خلال دراسته إلى مجموعة من النتائج، لعل أهمها أن العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي هي علاقة ثنائية الاتجاه، من ناحية أخرى، فإن حوكمة المؤسسات تساهم في التحسين والارتقاء بمستوى المعلومات المحاسبية من خلال أنظمتها المختلفة الداخلية والخارجية، والتي تعمل على توفير معايير الافصاح والشفافية من خلال تضمين البيانات المالية. على كافة المعلومات الضرورية لإعطاء صورة واضحة عن وضع ونشاط الشركة مما يؤدي إلى زيادة مصداقية البيانات المالية للشركة واكتساب سمعة طيبة مما يعيد الثقة بها وفي سوق رأس المال ككل ولجميع الأطراف المعنية. فعالية حوكمة الشركات، حيث تشمل مبادئ حوكمة الشركات مبدأ الإفصاح والشفافية.

دراسة (مجيلي خليصة 2018/2017)[306] بعنوان : دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية – دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف –.

كانت الاشكالية الرئيسية على النحو التالي :ما مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية ؟.

---

[305]- قوبة كريم، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحقيق جودة الافصاح المحاسبي في ظل تبني معايير الابلاغ المالي–دراسة ميدانية**–رسالة دكتوراه تخصص مالية المؤسسة،جامعة بومرداس2018/2017.

[306]- مجيلي خليصة، دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية–دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف–رسالة دكتوراه ،تخصص محاسبة،مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس – سطيف 1-2018/2017.

تهدف هذه الرسالة إلى دراسة دور نظام المحاسبة المالية في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ضوء بيئة الأعمال الجزائرية، حيث تناولت الباحثة من خلال هده الدراسة الى إبراز المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات، ومن ثم توضح الدور المحاسبي في تحقيق هذه الأخير، مما يؤدي إلى دراسة مدى مساهمة نظام المحاسبة المالية في تحقيق هذه المتطلبات المتمثلة في الإفصاح والشفافية من جهة، ونوعية المعلومات المحاسبة – من حيث تحقيق الخصائص النوعية – من جهة آخر.

وقد توصلت الباحثة من خلال النتائج المتحصل عليها أن التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي يساهم في تعظيم المحتوى الاعلامي للقوائم المالية والرفع من درجة الافصاح والشفافية فيها بدرجة كبيرة جدا، كما خلصت الدراسة الى وجود معوقات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي ،الأمر الذي ينعكس على تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات.

دراسة (بوعزة محمد أمين 2018/2017)[307] بعنوان :"النظام المحاسبي المالي ودوره في تفعيل الحوكمة على مستوى المؤسسات الجزائرية " –دراسة ميدانية – .

هدفت هده الدراسة الى تسليط الضوء على المداخل التي يمكن من خلالها للنظام المحاسبي المالي أن يساعد في تفعيل الحوكمة على مستوى المؤسسات الجزائرية.ومن أن أجل ذلك،أعتمد الباحث على المنهج الوصفي في تحليل العلاقة بين النظام المحاسبي المالي وحوكمة المؤسسات،فضلا على اجراء دراسة ميدانية لواقع الافصاح عن القوائم المالية في الجزائر.

توصل الباحث في دراسته الى نتيجة مفادها أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ما تزال منغلقة على محيطها،فضلا على كون غالبية هده المؤسسات لا تفصح عن قوائمها المالية خلال الاجال القانونية،وبالتالي سيشكل هدا عائقا امام تفعيل الحوكمة على مستوى هده المؤسسات،فضلا على انه مؤشر على عدم فعالية اجراءات واليات الحوكمة في الجزائر.

دراسة: (لشلاش عائشة ،2018)[308] : جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات– دراسة ميدانية– مذكرة دكتوراه،جامعة جلالي اليابس–سيدي بلعباس–

تمحورت إشكالية الباحثة " ما مدى تأثير آليات حوكمة المؤسسات على جودة التدقيق الخارجي"

تهدف هده الدراسة لتبين أهم التطورات التي عرفها التدقيق الخارجي في إطار انتشار مفهوم حوكمة المؤسسات من خلال تحديد أهم المؤشرات التي يمكن قياس جودة التدقيق الخارجي ،ودراسة العلاقة بين آليات حوكمة المؤسسات الداخلية والخارجية ،وكيفية تأثيرها على جودة التدقيق الخارجي ،وقد توصلت الباحثة إلى وجود أُثر لتطبيق آليات الحوكمة المتمثلة في مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق الخارجي،فيما تم استبعاد كلا من رقابة المساهمين والتدقيق الداخلي.

وفي ظل النتائج التي تحصلت عليها الباحثة اقترحت ضرورة تفعيل اليات الحوكمة في المؤسسات الجزائرية ،لما لها من أهمية بالغة في تحسين جودة ممارسة التدقيق والارتقاء بالمهنة مستقبلا.

---

[307]– بوعزة محمد امين،**النظام المحاسبي المالي ودوره في تفعيل الحوكمة على مستوى المؤسسات ا لجزائرية–دراسة ميدانية**–،مذكرة دكتوراه تخصص اقتصاد المنظمات،جامعة د.الطاهر مولاي – سعيدة –2017 /2018 .

[308]–لشلاش عائشة ،**جودة التدقيق الخارجي في اطار تبني حوكمة المؤسسات –دراسة ميدانية** – رسالة دكتوراه تخصص ادارة أعمال ،جامعة الجيلالي اليابس–سيدي بلعباس 2017-2018 .

دراسة (بن لدغم محمد، 2018/2017)[309] بعنوان : " تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ".

تدور الإشكالية الرئيسية للدراسة حول، كيف يمكن أن يؤثر تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟، وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية من وجهة نظر المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين على المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، ولمعالجة الموضوع اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة، حيث في الجانب التطبيقي تم تصميم استمارتين للاستبيان تتناسبان مع موضوع الدراسة وأهدافها، استمارة وجهت إلى المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات الإقتصادية، والاستمارة الثانية وجهت للمدققين الخارجيين الذين يمارسون التدقيق على هذه المؤسسات وأهم النتائج التي توصل إليها الباحث تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في تحقيق الفعالية للمؤسسة، كما خلصت الدراسة إلى وجود مجالات وأوجه تكامل عديدة تؤثر وتسهم في تعزيز الرقابة الداخلية وتتمثل أهمها في التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ،إعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، ووجود التواصل والتشاور الفعال والمنتظم بين الطرفين.

ومن خلال الدراسة العملية التي أجريت في هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية :

– مجالات التكامل بين عمل المدقق الداخلي وعمل المدقق الخارجي واسعة، ويتحدد مستوى التكامل بين عمليهما على نتيجة تقييم كل منهما لعمل الأخر ودرجة الثقة المتبادلة بينهما.

– معظم المصادر والمدخلات لعمل المدقق الداخلي هي نفسها مصادر ومدخلات لعمل المدقق الخارجي، والمتمثلة في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الدفاتر والسجلات المحاسبية، القوائم المالية للمؤسسة ...الخ.

– تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على الرقابة الداخلية يؤثر بالإيجاب على تحسينها عن طريق تقوية، تعزيز أو تفعيل الرقابة الداخلية.

دراسة (بن موفقي علي 2017)[310] بعنوان :"أثر الاصلاحات المحاسبية بالجزائر على جودة نظم المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على الحوكمة بالمؤسسات".

وتمثلت الاشكالية الرئيسية حول:مامدى مساهمة نظم المعلومات المحاسبية في تفعيل حوكمة المؤسسات بالجزائر في ظل الاصلاحات المحاسبية الجديدة ؟.

تهدف هذه الأطروحة بدراسة مدى أثر هذه الاصلاحات المحاسبية على جودة أنظمة المعلومات المحاسبية ودرجة انعكاساتها على الحوكمة المؤسسية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أنه هناك أثر للإصلاحات على جودة أنظمة المعلومات المحاسبية من

[309] بن لدغم محمد **تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه تخصص إدارة ألمنظمات جامعة تلمسان، الجزائر، 2018/2017.

[310]-بن موفقي علي ،**أثر الاصلاحات المحاسبية بالجزائر على جودة نظم المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على الحوكمة بالمؤسسات**،اطروحة دكتوراه ،قسم علوم التسيير ،جامعة مسيلة،2017.

خلال الرفع من مستوى الموثوقية والشفافية،كما أن له انعكاس على قواعد الحوكمة المؤسسية، إلا أن هذا الأثر ليس بالبليغ وذلك لعدم إرفاق هذه الاصلاحات بإصلاحات عميقة في المجال الجبائي، وعدم تفعيل السوق المالي،بالإضافة إلى عدم اعادة هيكلة ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق وعدم استعمال الأدوات الحديثة للإعلام والاتصال، كل ذلك ساهم في محدودية ذلك الأثر.وللرفع من مستوى هذا الأثر لابد من القضاء على مختلف المعوقات.

دراسة :(تريش حسينة 2017)[311] بعنوان : دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية–دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر.

وتمثلت الاشكالية الرئيسية حول : ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات ؟.

هدفت هده الدراسة الى معرفة مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات ،وقد اعتمدت الباحثة في دراستها على المنهج التحليلي ،حيث وزعت استبيان على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر وبلغت عينة الدراسة 103 محافظ حسابات وخبير محاسبي.

وقد توصلت الباحثة ان المدققين الخارجيين يساهمون بشكل قوي في مجمله في تطبيق حوكمة الشركات.

دراسة(أحططاش نشيده 2017)[312] بعنوان :" أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات " –دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر–

تمحور هدف هده الدراسة الى ايضاح مدى تأثير جودة التدقيق الخارجي باعتباره الية من الاليات الخارجية لحوكمة الشركات على موثوقية القوائم المالية.وقد استعانت الباحثة في دراستها على استبيان وجه الى عينة مكونة من 90 محافظ الحسابات وخبير محاسبي في الجزائر.

وتوصلت الباحثة في دراستها الى وجود تأثير ذو دلالة احصائية لكل من العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق،العوامل المتعلقة بالمدقق،والعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية. كما توصلت الدراسة الى أنه لا توجد فروق في الاتجاهات تعزى بمتغيرات المراقبة العمر،المؤهل العلمي،الوظيفة الحالية،عدد العاملين في مكتب التدقيق،تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي ،عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق،في حين توجد فروق في الاتجاهات تعزى الى الخبرة يتمتع بها المدقق الخارجي .

[311]–تريش حسينة، **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية–دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر**–رسالة دكتوراه تخصص مالية،محاسبة وتدقيق،جامعة فرحات عباس –سطيف 1،2016 /2017.

[312]– أحططاش نشيده ،**أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات –دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر**،مذكرة دكتوراه –تخصص محاسبة وتدقيق جامعة سطيف -1 -2016 /2017 .

دراسة (بن شهيدة فضيلة،2017)[313] بعنوان :"دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات "–دراسة حالة الجزائر – .

هدفت هده الدراسة الى معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ،وذلك من خلال التطرق الى دوره في الحد من مشكلة عدم التماثل المعلومات وذلك عن طريق تحقيق جودة المعلومة بالاعتماد عل معايير تقارير التدقيق ،بالإضافة الى دوره في التخفيض من تضارب المصالح بين كل من الادارة والمساهمين من خلال التزامه بمعايير التدقيق وتدعيم استقلاليته بعدم تدخل الادارة في أداء مهامه،وباعتبار مهام المدقق الخارجي مرتبطة بأعمال الآخرين فهو مسؤول قانونيا عن صحة المعلومة الواردة في تقريره، اضافة الى تضييق الفجوة بينه وبين مستخدمي القوائم المالية من خلال تحلي المدقق الخارجي بالشك المهني وبذل العناية المهنية.

وفي الاخير توصلت الباحثة في دراستها أن هناك ارتباط في مجمله متوسط بين المدقق الخارجي والمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

دراسة (نساب عائشة،2017)[314] بعنوان :"مدى قدرة التدقيق الخارجي في ارساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الادارة والمساهمين"–دراسة حالة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر–

هدفت هده الدراسة الى تبيان مقدرة التدقيق الخارجي في تفعيل التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة من خلال اسهامه في التقليل من الخلل الأخلاقي الناشئ بين الادارة والمساهمين بالشركة، ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على فرضياتها تم اجراء دراسة ميدانية بالشركات المساهمة المدرجة ببورصة الجزائر الى غاية سنة 2015 ،من خلال تصميم استمارة مقابلة التي مست فئتين : مساهمي الشركات ومحافظو حسابات تلك الشركات .

وقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن تبني الشركة للتدقيق الخارجي في ظل احترام المعايير المهنية للتدقيق من قبل محافظي الحسابات يمكن أن يساهم بدرجة عالية في ارساء مبادئ الحوكمة بها ،كما أن للتدقيق الخارجي المقدرة على حل مشكلة الخلل الأخلاقي بين الادارة والمساهمين لكن هده المقدرة تكون بدرجة متفاوتة ،اذ تفوق مقدرة محافظي حسابات الشركات الخاصة في تفعيل تطبيقات الحوكمة مقدرة محافظي حسابات الشركات العمومية.

دراسة (بهلولي نور الهدى، 2017/2016)[315] بعنوان : " أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر–دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ".

تدور الإشكالية الرئيسية للدراسة حول، ما مدى تأثير تبني معايير التدقيق الدولية على مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر ؟، وعلى ضوء إشكالية البحث والأسئلة الفرعية المنبثقة منها، تم صياغة الفرضية العامة " التوجه نحو تبني معايير التدقيق الدولية كفيل

---

[313]–بن شهيدة فضيلة، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات–دراسة حالة الجزائر–** مذكرة دكتوراه ،قسم العلوم المالية والمحاسبة –جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم – 2016 /2017 .

[314]– نساب عائشة ،**مدى قدرة التدقيق الخارجي في ارساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الادارة والمساهمين –دراسة حالة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر –**مذكرة دكتوراه ،تخصص محاسبة وتدقيق –جامعة البليدة 2 – 2016 /2017 .

[315] بهلولي نور الهدى، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر – دراسة إستقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين**، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس –سطيف1، الجزائر، 2017/2016.

بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر "، وتهدف هذه الدراسة إلى تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير تنظيم التدقيق المحاسبي بالجزائر، ومن الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة أيضا، تحديد أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية، التعرف على الإصلاحات التي يشهدها تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بعد صدور القانون 10-01، محاولة تصور الأبعاد المستقبلية لتطور مهنة التدقيق في الجزائر بتبني معايير التدقيق الدولية، ولمعالجة الموضوع إعتمدت الباحثة على عدة مناهج، لكن ترتكز على المنهج الإستقصائي بهدف التحقق من كفاية التشريعات الحالية المحلية، والتحقق من مدى لجوء مدققي الحسابات في الجزائر إلى معايير التدقيق الدولية، ولتحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة إستعانت الباحثة بشكل واسع بالمنهج الوصفي التحليلي لأهم ما ورد عن المعايير الدولية للتدقيق في المراجع العلمية، وأبرز ما جاءت به التشريعات الصادرة لتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، كما إعتمدت الباحثة على المنهج التاريخي في تتبع تطور التدقيق المحاسبي على الصعيدين الدولي والمحلي، أما في الجانب التطبيقي فالباحثة إستعانت بمنهج المسح بالعينة من خلال إستعمال أداة الإستبيان بإعتبارها الأداة الملائمة للإجابة على الإشكالية المطروحة، وإستعانت الباحثة بالمنهج المقارن في تحديد مدى إنسجام التشريعات المحلية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، وتوصلت الباحثة في دراستها إلى أن العمل بمعايير التدقيق الدولية (ISA) من شأنه أن يعزز تجسيد المبادئ والمسؤوليات العامة للتدقيق، يساعد المدقق على تقييم الخطر وجمع أدلة تدقيق كافية وملائمة، ويساعده على الإستفادة من عمل مدققين آخرين وتقديم تقرير كاف وملائم، كما أنه يساعده في تدقيق القوائم المالية لتلبية أهداف خاصة، أو تدقيق قوائم مالية منفردة وملخصة ،و بناء على النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة إقترحت الباحثة أن يتم تبني معايير التدقيق الدولية لتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

الدراسة :(عاشوري عبد الناصر،2015 /2016)[316] بعنوان:دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة المؤسسات الاقتصادية – دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية العمومية في ولاية سطيف.

تتمحور المشكلة الرئيسية للدراسة حول : ما واقع التدقيق الخارجي في تعزيز ممارسات الحوكمة الرشيدة للشركات في المؤسسات الاقتصادية العامة بمحافظة سطيف؟

هدفت هده الدراسة الى فهم واقع والدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تعزيز ممارسات الحوكمة الرشيدة للشركات في المؤسسات الاقتصادية بمحافظة سطيف،ولمعالجة الموضوع اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي والتحليلي لإبراز أهم المفاهيم والأدوات والمقاربات المتعلقة بالموضوع،أما بالنسبة للجانب التطبيقي،فقد استند الاسلوب المطبق على أسلوب التحقق من خلال توجيه استبيان لمجموعة من المديرين التنفيذيين ذوي العلاقة بالموضوع.عمل محافظ الحسابات،ثم عالج البيانات المحصل عليها باستخدام برنامجspss .

وتوصل الباحث الى نتيجة عامة مفادها ان عملية التدقيق التي يقوم بها محافظو الحسابات على مستوى المؤسسات الاقتصادية تساهم بشكل ضئيل في دعما لممارسات حوكمة الشركات الجيدة.

[316]–عاشوري عبد الناصر،دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية العمومية في ولاية سطيف.

رسالة ماجستير تخصص الحوكمة ومالية المؤسسة،جامعة سطيف 1 ،الجائر،2015 /2016 .

وفي الأخير قدم الباحث مجموعة من التوصيات،لا سيما من خلال العمل على وضع معايير التدقيق وطنية تتماشى مع خصائص البيئة الاقتصادية وطبيعة المؤسسات في الجزائر.

دراسة (العابدي دلال 2015 –2016)[317]بعنوان : حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية – دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية.

وتمحورت اشكالية دراستها كتالي:"ما هو الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟

هدفت هده الدراسة الى تسليط الضوء على أهمية حوكمة الشركات وتأثيرها على المعلومة المحاسبية ،والتأكيد على ضرورة تطبيق مفهوم حوكمة الشركات كاطار تنظيمي لضمان مصداقية وشفافية المعلومة المحاسبية والحد من استخدامها بطريقة سلبية تمس بمصالح الأطراف الدائمة ودور الحقوق في الشركة والاستفادة منها في تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

وتوصلت الباحثة في دراستها الى وجود ارتباط وثيق وايجابي بين اليات حوكمة الشركات المطبقة بالشركة ومستوى الجودة في المعلومة المحاسبية.

دراسة (براضية حكيم 2015 –2016)[318] بعنوان : "أهمية تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات المالية الاسلامية " .

هدفت هده الدراسة الى تحليل معايير المحاسبة والمراجعة الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الاسلامية (AAOIFI) ومعرفة دورها في تفعيل حوكمة المؤسسات المالية الاسلامية،حيث تمثلت مشكلة البحث فيما هو أثر تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة على الحوكمة بالمؤسسات المالية الاسلامية .

وتوصل الباحث في دراسته الى أن تطبيق معايير المحاسبة الاسلامية يؤدي الى شفافية الافصاح المحاسبي،والى موثوقية ومصداقية القوائم المالية ويسهل عمل المؤسسات المالية الاسلامية باعتبارها تجد صعوبة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية لخصوصية عملها.كما توصل الى أن معايير المراجعة معايير عامة وليست مبوبة في مجموعة مثل معايير المراجعة الدولية ولا تغطي كافة مجالات التدقيق .مما يجعل الكثير من المؤسسات المالية الاسلامية تطبق معايير المراجعة الدولية جنبا اللى جنب مع معايير المراجعة الاسلامية في بعض المجالات.

[317]–العابدي دلال،حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية ،دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية ، مذكرة دكتوراه تخصص محاسبة ،جامعة محمد خيضر – بسكرة – 2015 /2016 .

[318]–براضية حكيم، أهمية تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات المالية الاسلامية . مذكرة دكتوراه ،قسم علوم التسيير–جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف.2015 -2016 .

دراسة (بن حواس كريمة، 2015)[319] بعنوان :"التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية (التفاتة لواقع الجزائر)".

هدفت هده الاطروحة لدراسة امكانية وضرورة تبني معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ،خاصة بعد محاولة الجزائر الانظمام لمنظمة التجارة العالمية وتبنيها النظام المحاسبي المالي الجديد.

وفي الاخير توصلت الدراسة الى التأكيد على وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية ،ومدى مساهمة تبني المعايير التدقيق الدولية في الجزائر في تحسين وتطوير مهنة التدقيق الخارجي.

دراسة (محمد سفير2015)[320] بعنوان:أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في ارساء مبادئ حوكمة الشركات –دراسة ميدانية لحالة الجزائر – .

تركز دراسة الباحث على حوكمة الشركات وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية، حيث تعتبر هده الأخيرة من الآليات اللازمة لتحقيق الممارسات الجيدة للأولى، لصالح حقوق المساهمين، وأصحاب المصلحة الآخرين، ومن ثم المصلحة في تحقيق التقارب بين معايير IAS / IFRS وهذه الأطراف، وهو اتجاه مدعوم بمبادئ حوكمة الشركات، حيث تؤدي الممارسات الجيدة والمناسبة لمعايير IAS / IFRS إلى التواصل الفعال، ثم ممارسات حوكمة الشركات الجيدة. عندما تعكس التقارير والقوائم المالية الدور المحاسبي في حوكمة الشركات، وأي فشل في تلبية هذه المتطلبات يدل على نقص الجودة في البيانات المالية، حيث أظهرت أهداف ومستخدمي المعلومات الواردة في الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتفق مع إرشادات الحوكمة وتسهم في تحقيق متطلباتها.

وتوصل الباحث في دراسته إلى أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية والعمل الذي سيتم نشره بموجبها، ووفقًا للقواعد والمبادئ والخصائص النوعية المطلوبة التي يجب توافرها في المعلومات المقدمة، هو عامل مهم في الحصول على عرض صادق وصورة صادقة للعمليات التي تقوم بها الشركات، وكذلك تحسين جودة المعلومات المقدمة لمختلف المحاورين. يساهم هذا العمل في ترسيخ مبادئ حوكمة الشركات عالية الجودة التي تعمل على تحسين الشفافية وتنظيم العلاقات داخل الشركة. وبالتالي، فإن معايير IAS / IFRS تتماشى مع حوكمة الشركات الأساسية التي تؤكد على حماية المساهمين وأصحاب المصلحة. وهذا يؤكد مدى تعقيد حوكمة الشركات في مختلف جوانب المحاسبة، حيث تعبر المعلومات المالية المنشورة عن النتائج المحاسبية بناءً على هذه المعايير، والتي تعد بحد ذاتها من بين مدخلات نظام الحوكمة المستخدم لتقييم فعالية الإدارة وتنظيم العلاقات بين أصحاب المصلحة.

---

[319] بن حواس كريمة ،التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية (التفاتة لواقع الجزائر). مذكرة دكتوراه قسم العلوم المالية ،جامعة بأجي مختار – عنابه - 2014 /2015

[320] -محمد سفير، **أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في ارساء مبادئ حوكمة الشركات –دراسة ميدانية لحالة الجزائر**،رسالة دكتوراه تخصص مالية ومحاسبة،جامعة الجزائر 3،2015.

دراسة(بوقرن دليلة،2016/2015)[321] بعنوان:أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.–دراسة أراء عينة من الاكادميين والمهنيين–

تتمحور اشكالية الدراسة حول : مامدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تنظيم ومخرجات المراجعة الخارجية في الجزائر؟.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة التغيرات التي تحدث على مستوى مهنة المراجعة الخارجية في ضوء اعتماد معايير المحاسبة الدولية من خلال تطبيق نظام المحاسبة المالية.

ومن خلال هذه الدراسة تم تحديد أهم الجوانب النظرية للموضوع من جميع زواياها، التدقيق الخارجي ومخرجاته، وواقع الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر، ثم تناول الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر من خلال تطبيق نظام المحاسبة المالية.

وبالنظر إلى النظام الذي تتبناه الجزائر، سعت الباحثة في هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على آراء المهتمين بالمحاسبة والمراجعة من الأكاديميين والمهنيين من أجل تحديد أهم تداعيات تطبيق نظام المحاسبة المالية على المراجعة الخارجية.وقد توصلت نتائج الدراسة أن المراجعة الخارجية تأثرت في الجانب القانوني التنظيمي،والذي تجسد في القانون الجديد للمهنة (قانون 01/10) وهذا التأثير حدد ضمنيًا إمكانية اعتماد معايير تدقيق دولية بعد اعتماد تبني معايير المحاسبة الدولية مع إمكانية توحيد نماذج تقارير المراجعة الخارجية.

دراسة (ضويفي حمزة،2015)[322] بعنوان:فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الافصاح وأثرها على الأداء المالي.–دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات التابعة لمجمع سونلغاز.

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة على الإفصاح وجودة المعلومات وأثرها على الأداء المالي المتمثل بشكل رئيسي في فعالية الوظيفة المالية للشركة وقدرتها على تعبئة الموارد المالية، مع محاولة تشخيص الواقع العملي للحكم في الجزائر ومدى الممارسة الفعالة للحكم، مع مراعاة خصوصية البيئة الاقتصادية التي تتطور فيها الشركات الجزائرية.

وللإجابة على سؤال البحث قام الباحث بدراسة الإطار النظري للحوكمة وآلياته ومحدداته ونماذج الحوكمة العالمية المختلفة، ومقاربات الحوكمة التي تؤثر على الإفصاح ومكوناته وانعكاساته، وتم إسقاطه على واقع الحوكمة في الجزائر من خلال تحليل الإطار التنظيمي والقانوني للحوكمة، مع ذكر الإصلاحات المختلفة التي قامت بها الجزائر لتهيئة البيئة التشريعية والمؤسسية المناسبة لتعزيز مبادئ ممارسات حوكمة الشركات الجيدة في على مستوى الشركات الجزائرية.

---

[321]- بوقرن دليلة، **أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.–دراسة أراء عينة من الاكادميين والمهنيين**–رسالة دكتوراه تخصص محاسبة،جامعة بومرداس،2016/2015.

[322]–ضويفي حمزة، **فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الافصاح وأثرها على الأداء المالي.–دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات التابعة لمجمع سونلغاز**–رسالة دكتوراه،تخصص محاسبة ومالية،جامعة الجزائر3،2015.

ولتعزيز الإطار النظري لهذه الدراسة، تم توزيع استبيان على مجموعة من الشركات المساهمة مخصص لمعرفة مدى تأثير مبادئ الحوكمة على عناصر المعلومات، بالتوازي مع ذلك، تم تحليل القوائم المالية للشركات لعينة الدراسة من أجل تقييم أدائها المالي ومعرفة العلاقة بين التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة والأداء المالي للشركات قيد الدراسة.

واختتمت الدراسة بمجموعة من النتائج المهمة أهمها وجود علاقة مباشرة ذات دلالة إحصائية بين فاعلية تطبيق مبادئ الحوكمة من جهة، والإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات والأداء المالي من ناحية أخرى.

2.2: الدراسات المنشورة في المجلات العلمية .

دراسة (شوقي طارق،2020)[323] بعنوان:تأثير معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS على حوكمة الشركات–دراسة حالة بنك باريبا BNP PARIBAS الفرنسي-

وتمثلت الاشكالية الرئيسية حول :ما أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS على حوكمة الشركات؟

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في مختلف الدول ومتابعة التطورات التي تحدث باستمرار على حوكمة المؤسسات المعنية بالتطبيق الأول مع محاولة دراسة حالة تطبيقية ممثلة في البنك الفرنسي. Paribas، التي طبقت معايير المحاسبة الدولية منذ عام 2005 في إطار توصيات الاتحاد الأوروبي وكيف أثر ذلك على إدارته.

حاول الباحث شرح ذلك من خلال دراسة حالة البنك الفرنسي BNP PARIBAS لمعرفة تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ولا سيما المعايير الجديدة أو المعدلة، على حوكمة هذا البنك وافصاحاته، بالنظر إلى أن القطاع المصرفي هو أحد القطاعات الأكثر تأثراً بتطبيق المعايير ويتطلب اتخاذ إجراءات أكثر صرامة وتعقيداً في ضبط أنشطته مما أدى إلى إنتاج معلومات جيدة أدت إلى تحسين أدائه والقدرة على حوكمته.

وتوصل الباحث من خلال دراسته لبنك باريبا الفرنسي،أن هدا البنك يستخدم تقنيات متطورة في حوكمته من خلال مجلس ادارته ومختلف اللجان المكونة بهدف مواجهة مختلف المخاطر التي يتعرض لها البنك وذلك باستخدام المعلومات والبيانات المالية التي تصدرها المحاسبة،وبحكم تطبيق البنك لمعايير المحاسبة الدولية يتابع ويطبق كل ما هو جديد في هذه المعايير ويحترم ما جاء فيها من ارشادات تهدف دائما الى تحسين تلك المخرجات وبالتالي رقابة جيدة وتحوط أحسن ضد المخاطر وهي أحد أهداف الحوكمة.

دراسة (بكيحل عبد القادر، 2018)[324] بعنوان :" أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (isa) في البيئة الاقتصادية الجزائرية ".

تدور الإشكالية الرئيسية للدراسة حول، ما مدى أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق في البيئة الاقتصادية الجزائرية ؟، ومن الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة، إبراز أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر، ولمعالجة الموضوع إعتمد الباحث

[323]-شوقي طارق، **تأثير معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS على حوكمة الشركات–دراسة حالة بنك باريبا BNP PARIBAS الفرنسي**–مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة سطيف 1،العدد الأول،ديسمبر 2020.

[324] بكيحل عبد القادر، **أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (isa) في البيئة الإقتصادية الجزائرية**، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، مجلة علمية دورية متخصصة محكمة، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، المجلد 14، العدد 18، 2018.

على المنهج الوصفي التحليلي إذ ركزت هذه الدراسة على الجانب النظري، وأهم النتائج التي توصل إليها الباحث، تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر من خلال المعايير الجزائرية للتدقيق، من شأنه أن يؤدي إلى تقريب ممارسات التدقيق في الجزائر من الممارسات الدولية المتطورة، كما خلصت الدراسة إلى أهمية الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق في توفير الجهد والوقت والتكلفة الناجمة عن إصدار معايير جديدة ،

و يكون من الأفضل التوجه نحو معايير عالية الجودة صادرة بالأساس من طرف هيئة دولية معترف بها، تضم مهنيين من دول متقدمة، وبناء على النتائج المتوصل إليها قدم الباحث مجموعة من الإقتراحات منها:

– الإسراع في إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى التي لم تصدر بعد، خاصة المعيار رقم 200 بإعتباره معيار أساسي وتتعلق به المعايير الأخرى، والذي يعتبر بمثابة إطار مفاهيمي (cadre conceptuel).

– إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق عن طريق مراسيم أو قرارات في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، حتى تكون ملزمة وإجبارية، خاصة وأنها في صفتها الحالية صدرت في مقررات عن وزارة المالية وصدرت في الجريدة الرسمية للوزارة حتى وإن كان في هذا الأمر فرصة لأصحاب المهنة حتى يتكيفوا مع المعايير الصادرة.

دراسة (بوقابة زينب، 2018)[325] بعنوان : " متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع المعايير التدقيق الدولية ".

تدور الإشكالية الرئيسية للدراسة حول، فيما تتمثل مزايا ومتطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع المعايير التدقيق الدولية (isa) ؟، ومن الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة، عرض لمعايير التدقيق الدولية من ناحية المفهوم، الخصائص، الأهمية والأهداف، عرض القانون الأساسي لمحافظ الحسابات في الجزائر، معرفة الطريقة التي إختارتها الجزائر لتكييف تدقيقها القانوني مع معايير التدقيق الدولية، تحديد الفوائد التي تعود على مهنة التدقيق في الجزائر من خلال تكييف التدقيق القانوني مع معايير التدقيق الدولية، والتعرف على متطلبات تحقيق ذلك، ولمعالجة الموضوع إعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي، وأهم النتائج التي تم التوصل إليها، معايير التدقيق الدولية عبارة عن قواعد وأنماط يجب على المدقق أن يحتذي بها، ويتم تطبيقها عند تدقيق القوائم المالية، والهدف الأساسي من إصدارها هو إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لتدقيق الحسابات، كما خلصت الدراسة إلى تميز معايير التدقيق الدولية بالطابع الإختياري، وهذا ما يعتبر حافزا لتوسيع تبنيها من قبل دول العالم بهدف رفع وتوحيد ممارسات مهنة التدقيق عبر كافة أنحاء العالم، وتوصلت أيضا إلى أن التطبيق الجزئي لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يعتبر مظهرا من مظاهر إنفتاحها على العالم والعمل على الإرتقاء بالمهنة إلى المستوى الدولي، مما يشجع على جلب رؤوس الأموال والإستثمارات الأجنبية، كما أوصت الباحثة بضرورة تبني معايير التدقيق الدولية مباشرة بموجب قانون بدلا من أن تتبناها ضمنيا عن طريق قانون آخر، وهذا حتى لا تصاب بالتقادم وبهذه الطريقة كلما كان هناك تعديل في المعيار الدولي للتدقيق، يؤدي هو الآخر إلى تغيير في المعيار الجزائري للتدقيق المماثل له.

[325] بوقابة زينب، **متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، الملتقى الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية**، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، يومي 11-12 أفريل 2018.

دراسة(لخضر أوصيف،2017)[326] بعنوان:نحو تحسين جودة التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية في ظل الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات–دراسة عينة لشركات مساهمة (SPA)-

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية مسألة تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية العامة المحدودة في إطار الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات.

والجهود التي تبذلها الدولة لإصلاح النظام المحاسبي ومهنة المحاسبة، بهدف تطوير أساليب إدارة وأداء الشركات الجزائرية وآليات إدارة المخاطر والرقابة الصارمة عليها، وتشجيع الالتزام بالجودة في كل ما لديها. الأنشطة والإدارات والاهتمامات. لذلك، كان من الضروري وضع قوانين ومراسيم تتناسب مع احتياجات مديري شؤون الشركات ومساعدتهم على إعداد وتوحيد ونشر البيانات المالية وفقًا للمعايير المعمول بها دوليًا، وذلك لتسهيل عملية مقارنة أدائهم المالي بأدائهم المالي. أداء الشركات الأخرى، وحقوق المساهمين وأصحاب المصلحة مضمونة ويتم الحفاظ عليها بمجرد وضع قواعد حوكمة الشركات وتطبيقها.

من أجل تحديد واقع مساهمة جودة المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات العامة المحدودة، من خلال دراسة آراء المراجعين الداخليين لمجموعة من الشركات الجزائرية العامة والخاصة المحدودة، الإنتاجية ومن أجل توسيع عينة الدراسة قام الباحث بتصميم استبيان وتوزيعه على أفراد العينة ثم معالجته وتحليله باستخدام برنامج (SPSS 21).

من أهم النتائج التي توصل اليها الباحث في دراسته أن تطبيق حوكمة الشركات يساعد على محاربة الفساد في الشركات الجزائرية المحدودة العامة ويمنع استغلال الصلاحيات المتاحة للمديرين لتحقيق مكاسب ومعاملات غير مشروعة لصالحهم.

الشركة، والمساهمين وأصحاب المصلحة، وأن التقييم الداخلي لجودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة يجعل من الممكن إجراء تقييم داخلي للخدمة عن طريق اختيار عينة من مهام المراجعة المنفذة لجعلها متوافقة مع المعايير والإجراءات، وتقييم جودة التدقيق الداخلي لعملية الحوكمة من حيث تحقيق أهدافها المتعلقة بالأخلاقيات والقيم وإدارة الأداء والمسؤولية، وإبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى السلطات ذات الصلة في الشركة، وفعالية التواصل بينهما. مسؤول عن الحوكمة والمراجعين الداخليين والخارجيين.

دراسة(مسلم ابراهيم ،2016)[327] بعنوان : دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

تتمحور الاشكالية الرئيسية للدراسة بطرح التساؤل :هل استطاعت المعايير المحاسبية الدولية أن تساهم في تطوير الاطار الفكري للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية؟

وكان الهدف من الدراسة هو توضيح الاطار الفكري للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ومعايير المحاسبة الدولية،وإظهار مدى ملائمة المعايير المحاسبية الدولية لعملية القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي للمؤسسة وإبراز دورها في تطوير وظيفة الافصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة.

---

[326]–لخضر أوصيف، **نحو تحسين جودة التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية في ظل الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات–دراسة عينة لشركات مساهمة (SPA)**-رسالة دكتوراه،تخصص علوم اقتصادية،جامعة مسيلة،2017.

[327]–مسلم ابراهيم،**دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية**،مجلة دفاتر اقتصادية ،جامعة زيان عاشور–الجلفة–،العدد الثاني عشر،مارس 2016.

اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي في تناول مختلف جوانب البحث من خلال الاستعانة بمختلف المراجع ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

وتوصل الى أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لم تصل بعد الى ما يصبو اليه مستخدمو المعلومات المحاسبية ،وذلك لعدم تركيز المنظمات والمجالس المحاسبية على تطوير مخرجاتها وضبطها بمعايير محاسبية خاصة بها،وأن محور اهتمام المعايير المحاسبية الدولية كان حول النشاط الاقتصادي للمؤسسة، دون التركيز على النشاط الاجتماعي للمؤسسة،وكذلك عدم ملائمة المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بعملية القياس المحاسبي في قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسة،كما أن المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الحالي لا تلعب دور في تطوير المحاسبة الاجتماعية ،لا من حيث عملية القياس أو الافصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات.

وفي ظل النتائج المتحصل عليها اقترح الباحث بعض التوصيات المتمثلة في ضرورة قيام لجنة المعايير المحاسبية الدولية بإصدار معايير محاسبية توضح القواعد الأساسية للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ،لإثراء هدا الجانب من المحاسبة وجعله أكثر قبولا من طرف المحاسبين ومختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية، وإجراء المزيد من البحوث والدراسات التي تناولت الصعوبات والمشاكل التي تواجه عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية،وذلك من قبل الباحثين والمنظمات والاتحادات والمجالس المهنية والأكاديمية في المحاسبة.

دراسة (زوهري جليلة، صالح إلياس ،جانفي 2015)[328] بعنوان :" واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية ".

تدور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة حول، ما مدى تكييف الجزائر لمهنة التدقيق وفق الإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية ؟، ومن الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة، توضيح أهم المعايير الدولية المنظمة لمهنة التدقيق والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع عند القيام بواجبات هذه المهنة، إبراز أهم الأسباب الدولية والوطنية التي ألزمت الجزائر على إحداث الإصلاح المحاسبي وفقا للمرجعية الدولية، ولمعالجة الموضوع إعتمدت الباحثين المنهج الوصفي القائم على التحليل والذي يجمع بين الأسس النظرية والتطبيقات العلمية، وأهم النتائج التي توصلت إليها الباحثين، أنه ما يعاب على الإصلاح المحاسبي في هذا الشأن أنه تم بصفة مفاجئة دون أن يسبقه أي تعديل للأطر التشريعية والقانونية المنظمة للمؤسسات الاقتصادية ذات الصلة بالمجال المحاسبي (البنوك، المؤسسات المالية، إدارة الضرائب، مهنة المحاسبة)، وبالتالي تم إلغاء المخطط المحاسبي الوطني وحل محله النظام المحاسبي المالي، وخرجت الباحثين بعدة توصيات من خلال هذه الدراسة، إذ لابد على الجزائر اليوم أن تجاري التطورات الدولية في مجال التدقيق المحاسبي بإعتبار أن الأمر ينعكس على إنفتاحها على الإقتصاد الدولي، كما أن تطوير مجال التدقيق في الجزائر بشكل فعال يتطلب الرفع من مستويات أداء المدققين الجزائريين من خلال برامج تكوين دولية لزيادة الكفاءة العلمية والعملية.

[328] زوهري جليلة، صالح إلياس، **واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية**، مجلة الإبتكار والتسويق، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، العدد الثاني، جانفي 2015.

3.2 الدراسات الأجنبية.

Ahmed Eltweri 2021 [329] « The Corporate Governance Effects on the Audit Committees Performance ».

يعمل قانون حوكمة الشركات (GC) على الحفاظ على العلاقات بين الشركات والمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين، فضلاً عن تعزيز أهمية بناء ثقافة مؤسسية تتوازى مع استراتيجية العمل وغرضها ونزاهتها وتنوع قيمتها. نظرًا لأن معظم البورصات المتقدمة تضع متطلباتها القانونية للامتثال وتوضيح رموز حوكمة الشركات في تقاريرها السنوية وحساباتها. وفقًا لدراسة أجرتها سلطانة وآخرون (2020) والتي تتفق مع وجهة نظر العرض المحدود، هناك ارتباط إيجابي بين التنوع بين الجنسين في لجنة التدقيق (AC) وضعف جودة التدقيق بعد تقديم إرشادات التنوع بين الجنسين في أستراليا. وبالمثل، أظهرت دراسات أخرى تأثيرًا إيجابيًا للخبرة المالية لشركة AC على جودة الأرباح مثل (Velte، 2017). علاوة على ذلك، أكد عبد الله وآخرون (2018) أن الأداء العالي في التدقيق الداخلي مرتبط بمزيد من التوصيات لتحسين أبعاد حوكمة الشركات، بالإضافة إلى المزيد من الاقتراحات بأن المراجعات المحددة من قبل لجان التدقيق لأنشطة التدقيق الداخلي تؤثر على جودة التدقيق أو التدقيق الداخلي بشكل عام. الأداء والجودة في مختلف مراحل التدقيق الداخلي، ولا سيما تخطيط التدقيق. ومن ثم، تلعب خصائص AC دورًا حيويًا في تعزيز إدارة الأرباح وتكون بمثابة مراقبين (Susanto، 2016).

Riadh Manita, Na joua Elommal ,Patricia Baudier ,Lubica Hikkerova, 2020[330] « The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance ».

تظهر الأدبيات الاهتمام المتزايد بالرقمنة في المنظمات. الهدف من هذه المقالة هو دراسة تأثير الرقمنة على أعمال التدقيق وفهم كيف يمكنها تحسين دور التدقيق كآلية للحوكمة. تم اتباع نهج نوعي من خلال إجراء مقابلات مع مدققي حسابات أكبر خمس شركات تدقيق في فرنسا. توضح هذه المقالة أن الرقمنة تؤثر على خمسة مستويات رئيسية لشركات التدقيق، ولا سيما دور التدقيق كآلية للحوكمة. ستعمل الرقمنة على تحسين أهمية التدقيق (1) مما يسمح لشركات التدقيق بتوسيع عروضها من خلال تقديم خدمات جديدة (2). سيؤدي أيضًا إلى تحسين جودة التدقيق بشكل أساسي من خلال تحليل جميع بيانات العملاء (3). أخيرًا، مع الرقمنة، يظهر ملف تعريف مدقق جديد (4)، مما يتيح ثقافة الابتكار داخل شركات التدقيق (5). وبالتالي، سيتم تحسين إدارة الشركة ولكن تقدير المسؤولين سيكون محدودًا. يسلط هذا البحث الضوء على أهمية تنفيذ الاستراتيجيات الرقمية لتزويد المنظمين بالتعديلات الضرورية التي يجب إجراؤها على معايير التدقيق. يجب أن تمكن كليات الأعمال والجامعات من تكييف برامجها التدريبية مع توقعات شركات التدقيق.

[329] - Ahmed Eltweri « **The Corporate Governance Effects on the Audit Committees Performance** », The International EFAL-IT BLOG Information Technology innovations in Economics, Finance, Accounting, and Law Volume 2 – Issue 02/2021.

[330] **- Riadh Manita, Na joua Elommal ,Patricia Baudier ,Lubica Hikkerova**,[330] « The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance »**,Technological Forecasting and Social Change,january 2020 ,volume 150**

Matthias Nnadi1 , Uchenna Efobi, Akunna Oledinma 2017, [331] « **Audit quality, family business and corporate governance mechanisms: the case of Morocco** » .

تبحث هذه الدراسة على كيفية تأثير آليات حوكمة الشركات المختلفة مثل هيكل مجلس الإدارة وهيكل الملكية ومستوى الدين على الطلب على جودة أفضل للتدقيق الخارجي. باستخدام عينة من 142 شركة مغربية غير مالية، فقامو بفحص تأثير آليات حوكمة الشركات المذكورة أعلاه على جودة تدقيق الشركات. فتم اختبار النموذج التجريبي مع الشركات التي تشمل الشركات العائلية وكذلك الشركات المغربية المدرجة وغير المدرجة. وتوصلوا الى أن هناك ارتباطًا إيجابيًا بين الطلب على جودة التدقيق ونسبة المديرين المستقلين. وجدوا أدلة على أن مستوى الدين ليس له أي تأثير على الطلب على المراجعة الخارجية ؛ ومع ذلك، هناك تأثير مكمل بين الرقابة التي يمارسها أعضاء مجلس الإدارة المستقلون والطلب على جودة التدقيق الخارجي. بالنسبة لهيكل الملكية، كما توصلوا الى أن هناك علاقة سلبية كبيرة بين وجود أصحاب الحصار والمستثمرين المؤسسيين والطلب على جودة تدقيق خارجي متمايزة، مما يؤكد فرضية الاستبدال. الدراسة لها أهمية عملية لآلية حوكمة الشركات وجودة التدقيق في الاقتصادات النامية في أفريقيا.كما تسلط الضوء على أن معظم الشركات العائلية لديها آلية حوكمة مؤسسية فعالة وبالتالي لا تحتاج إلى الاعتماد على شركات التدقيق الكبرى لجودة التدقيق .

Yoon K. Choi, Seung Hun Han, Sangwon Lee,2014, [332]« **Audit committees, corporate governance, and shareholder wealth: Evidence from Korea** » .

في هذا الدراسة، درس الباحثون آثار تعيينات لجنة التدقيق على ثروة المساهمين في كوريا. تؤكد النتائج التي توصلوا إليها بشكل عام التأثير الإيجابي للجان التدقيق الحكومية، مما يعزز ثروة المساهمين حتى في الأسواق الناشئة حيث تكون حوكمة الشركات ضعيفة بشكل عام. وبما أنهم على دراية بالخصائص الفريدة للجان التدقيق الكورية وهياكل الشركات – مجموعات الشركات (مثل chaebols) ،تقوم لجان التدقيق الكورية بإجراء عمليات تدقيق تشغيلية بالإضافة إلى عمليات تدقيق المحاسبة. لذلك، من المهم مراعاة متطلبات العضوية وفقًا لذلك عندما تعين الشركات أعضاء لجنة التدقيق، ومن المثير للاهتمام أنهم وجدوا تأثيرًا قويًا للتوعية المالية لأعضاء لجنة التدقيق على ثروة المساهمين، على الرغم من أن الثقافة المالية لم تتطلب أي خلفية محاسبية.

ووجدوا أيضًا أن الشركات التابعة للتشايبول، وتلك التي تتناوب بين أعضاء لجنة التدقيق لديها عوائد أقل بكثير على حقوق الملكية في وقت إعلان التعيين. يشير هذا إلى أنه لا تزال هناك عوامل محلية قوية تتعارض مع مصالح المساهمين وتضعف تأثير أدوات الحوكمة الجديدة التي اعتمدتها كوريا. تظهر شهادتهم أن محو الأمية المالية وكذلك استقلالية لجنة التدقيق يمكن أن

[331] - Matthias Nnadi1 , Uchenna Efobi, Akunna Oledinma « **Audit quality, family business and corporate governance mechanisms: the case of Morocco »** . Journal of Accounting in Emerging Economies 2017, 7 (4). pp. 507-527.doi:10.1108/JAEE-10-2016-0090.

[332] - **Yoon K. Choi, Seung Hun Han, Sangwon Lee** [332]« Audit committees, corporate governance, and shareholder wealth: Evidence from Korea » **journal-of-accounting-and-public-policy,2014 ,volume 33.**

تكون فعالة في تثبيط مثل هذا السلوك الذاتي إلى حد ما. تُظهر شهادتهم أيضًا أن هاتين الصفتين – المعرفة المالية والاستقلالية – يكملان بعضهما البعض لتحسين فعالية لجنة التدقيق.

Elisabeth Bertin et al,2002,[333] « Audit légal et gouvernance d'entreprise – une comparaison France/Japon ».

تدور مشكلة الدراسة حول دور المدقق الخارجي في مجال حوكمة الشركات، من خلال مقارنة الأطر القانونية والتنظيمية والمعايير المهنية في فرنسا واليابان.

توصل الباحثان من خلال دراستهم الى مجموعة من النتائج ،لعل أهمها ان هناك اختلافات كبيرة في الأطر القانونية والتنظيمية والمؤسسية للتدقيق الخارجي بين فرنسا واليابان.

بالنسبة لليابان فهي غير معنية بمهنة المدقق الخارجي، لأنه لا يوجد فصل بين الخبرة المحاسبية والمراجعة الخارجية، كما أن المدقق الخارجي غير ملزم بتقديم تقرير عن مدى قدرة الشركة على الاستمرار. كانت الشركات اليابانية تفوض إدارة شؤونها للبنك، مما أضعف مهمة التدقيق الخارجي، وفي عام 1990 اكتشفت نقاط ضعف في مهمة التدقيق الخارجي وعملت على تطويرها من خلال زيادة سلطة مجلس الإدارة وتعيين مديرين مستقلين.

أما بالنسبة لفرنسا، فكانت مهمة التدقيق الخارجي تحقيق المصلحة العامة، وفي عام 1990 أكدت المهنة على ضرورة تقليص فجوة التوقع وتعزيز استقلالية المدقق الخارجي. في عام 1999، تم نشر مدونة أخلاقية تدعم استقلالية المدقق الخارجي.

وأخيراً، خلصوا إلى أن التزام المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة سيؤدي إلى تطبيق فعال لحوكمة الشركات.

المبحث الثاني:أوجه التشابه والإختلاف

جدول رقم :(5) أوجه التشابه والإختلاف لمجمل الدراسات التي تم التطرق إليها.

دراسة	الاشكالية	المنهج	أدوات الدراسة	النتائج
دراسة بلقا يد محمد جواد 2020	مدى تأثير المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال في الرفع من أداء الموارد البشرية	المنهج الوصفي	استبيان برنامج smart pls	-أبعاد المسؤولية الاجتماعية المتمثلة في (التوظيف،التكوين،التقييم،ظروف العمل،الأجور والمكافآت،الرعاية الصحية،حقوق الموظف،التحفيز غير النقدي) اتجاه العاملين تؤثر ايجابيا على أداء الموارد البشرية. -أبعاد أخلاقيات الأعمال المتمثلة في (الاستقامة،الموضوعية،النزاهة،الصدق والعدالة) تعمل على الرفع من أداء

[333] - Elisabeth Bertin et al,[333] « **Audit légal et gouvernance d'entreprise –une comparaison France/Japon** », Comptabilité-contrôle-audit, 2002/3, Tome 8

				الموارد البشرية.
دراسة حاج مختار محمد خير الدين 2019	ما مدى اسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وفق للإجراءات المعتمدة في الجزائر	المنهج الوصفي	استبيان باستخدام برنامج SPSS،AMOS.	يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تحديد مسؤوليات الادارة ،وهذا من خلال مراقبة مختلف المهام التي لها علاقة بواجبات الادارة من خطط عمل وموازنات وغيرها من الأمور ذات الصلة؛ كما يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الافصاح والشفافية،وهذا من خلال ضمان وصول معلومات ذات مصداقية وموثوقية لمجلس الادارة والمساهمين والتي تمثل بالفعل المركز المالي للمؤسسة
دراسة فيروز رجال،2018	فيما يكمن دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية على مستوى شركات المساهمة المدرجة ببورصة الجزائر في ضوء تبني النظام المحاسبي المالي؟	المنهج الوصفي	استبيان	– توجد علاقة وثيقة للغاية بين حوكمة الشركات والمعلومات المحاسبة، وأن النظام المحاسبي المالي متوافق في مجمله مع معايير المحاسبة الدولية.
دراسة قوبة كريم 2018	كيف يساهم تطبيق حوكمة الشركات في تحقيق جودة الافصاح المحاسبي	المنهج الوصفي التحليلي	استبيان	أهم النتائج أن العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي هي علاقة ثنائية الاتجاه،ومن ناحية أخرى فان حوكمة المؤسسات تساهم في التحسين والارتقاء بمستوى المعلومات المحاسبية من

	في ظل تبني معايير الابلاغ المالي؟			خلال أنظمتها المختلفة الداخلية والخارجية، والتي تعمل على توفير معايير الافصاح والشفافية من خلال تضمين البيانات المالية.
دراسة مجيلي خليصة 2018/2017	ما مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية ؟	المنهج الوصفي والتحليلي	استبيان باستخدام برنامج .SPSS	-ان التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي يساهم في تعظيم المحتوى الاعلامي للقوائم المالية والرفع من درجة الافصاح والشفافية فيها بدرجة كبيرة جدا. كما خلصت الدراسة الى وجود معوقات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي ،الأمر الذي ينعكس على تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات.
دراسة بوعزة محمد أمين 2018	ما هو دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل الحوكمة على مستوى المؤسسات الجزائرية	المنهج الوصفي	دراسة ميدانية	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ما تزال منغلقة على محيطها،فضلا على كون غالبية هده المؤسسات لا تفصح عن قوائمها المالية خلال الاجال القانونية وبالتالي سيشكل هذا عائقا أمام تفعيل الحوكمة على مستوى هذه المؤسسات ،فضلا على أنه مؤشر على عدم فعالية اجراءات وآليات الحوكمة في الجزائر.
دراسة لشلاش عائشة 2018	ما مدى تأثير آليات حوكمة المؤسسات على جودة التدقيق الخارجي	المنهج الوصفي التحليلي	استبيان برنامج spss وبرنامج smart plssmart pls3	وجود أثر لتطبيق آليات الحوكمة المتمثلة في مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق الخارجي،فيما تم استبعاد كلا من رقابة المساهمين والتدقيق الداخلي.

دراسة بن لدغم محمد 2018	كيف يمكن أن يؤثر تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	المنهج الوصفي التحليلي	استبيان برنامج spss	مجالات التكامل بين عمل المدقق الداخلي وعمل المدقق الخارجي واسعة، ويتحدد مستوى التكامل بين عمليهما على نتيجة تقييم كل منهما لعمل الأخر ودرجة الثقة المتبادلة بينهما. - معظم المصادر والمدخلات لعمل المدقق الداخلي هي نفسها مصادر ومدخلات لعمل المدقق الخارجي، والمتمثلة في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الدفاتر والسجلات المحاسبية، القوائم المالية للمؤسسة ...الخ
بن موفقي علي 2017	مامدى مساهمة نظم المعلومات المحاسبية في تفعيل حوكمة المؤسسات بالجزائر في ظل الاصلاحات المحاسبية الجديدة ؟.	المنهج الوصفي التحليلي	استبيان برنامج Spss.	هناك أثر للإصلاحات على جودة أنظمة المعلومات المحاسبية من خلال الرفع من مستوى الموثوقية والشفافية.
دراسة تريش حسينة 2017	ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات ؟.	المنهج التحليلي	استبيان برنامج spss	ان المدققين الخارجيين يساهمون بشكل قوي في مجمله في تطبيق حوكمة الشركات.
دراسة أحططاش نشيدة 2017	في ظل حوكمة الشركات،ما مدى	المنهج الوصفي	استبيان برنامج spss	يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لكل من العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق،العوامل

	تأثير جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية؟.	التحليلي	باستخدام أدوات الاحصاء الوصفي والاحصاء الاستدلالي.	المتعلقة بالمدقق،والعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية. كما توصلت الدراسة الى أنه لا توجد فروق في الاتجاهات تعزى بمتغيرات المراقبة العمر،المؤهل العلمي،الوظيفة الحالية،عدد العاملين في مكتب التدقيق،تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي ،عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق،في حين توجد فروق في الاتجاهات تعزى الى الخبرة يتمتع بها المدقق الخارجي
دراسة بن شهيدة فضيلة 2017.	الى أي مدى يمكن أن يؤثر التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في ظل حتمية تبنيها من قبل الشركات الجزائرية؟	المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي.	-المقابلة. -استبيان باستخدام البرنامج الاحصائي spss.	هناك ارتباط في مجمله متوسط بين المدقق الخارجي والمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.
دراسة نساب عائشة 2017	الى أي مدى يمكن أن يساهم التدقيق الخارجي في ارساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال الاسهام في حل مشكلة الخلل الأخلاقي بين الادارة والمساهمين ؟.	المنهج الاستقرائي	دراسة حالة مقابلة	ان تبني الشركة للتدقيق الخارجي في ظل احترام المعايير المهنية للتدقيق من قبل محافظي الحسابات يمكن أن يساهم بدرجة عالية في ارساء مبادئ الحوكمة بها ،كما أن للتدقيق الخارجي المقدرة على حل مشكلة الخلل الأخلاقي بين الادارة والمساهمين لكن هده المقدرة تكون بدرجة متفاوتة ،اذ تفوق مقدرة محافظي حسابات الشركات الخاصة في تفعيل تطبيقات الحوكمة مقدرة محافظي

				حسابات الشركات العمومية.
دراسة بهلولي نور الهدى 2017.	مامدى تأثير تبني معايير التدقيق الدولية على مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؟	المنهج الاستقصائي المنهج الوصفي التحليلي.	استبيان	أن العمل بمعايير التدقيق الدولية (ISA) من شأنه أن يعزز تجسيد المبادئ والمسؤوليات العامة للتدقيق، يساعد المدقق على تقييم الخطر وجمع أدلة تدقيق كافية وملائمة، ويساعده على الإستفادة من عمل مدققين آخرين وتقديم تقرير كاف وملائم، كما أنه يساعده في تدقيق القوائم المالية لتلبية أهداف خاصة، أو تدقيق قوائم مالية منفردة وملخصة.
دراسة عاشوري عبد الناصر 2016.	ما واقع التدقيق الخارجي في تعزيز ممارسات الحوكمة الرشيدة للشركات في المؤسسات الاقتصادية العامة بمحافظة سطيف؟.	المنهج الوصفي والتحليلي.	استبيان باستخدام برنامج .spss	ان عملية التدقيق التي يقوم بها محافظو الحسابات على مستوى المؤسسات الاقتصادية تساهم بشكل ضئيل في دعما لممارسات حوكمة الشركات الجيدة.
دراسة العابدي دلال 2016	ما هو الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟	المنهج الوصفي التحليلي.	دراسة حالة المقابلة.	وجود ارتباط وثيق وايجابي بين حوكمة الشركات المطبقة بالشركة ومستوى الجودة في المعلومة المحاسبية.
دراسة براضية حكيم 2016.	الى أي مدى يمكن أن يساهم تطبيق معايير المحاسبة	المنهج الاستنباطي والمنهج	استبيان برنامج .spss	-تطبيق معايير المحاسبة الاسلامية يؤدي الى شفافية الافصاح المحاسبي،والى موثوقية ومصداقية القوائم المالية ويسهل

	والمراجعة الاسلامية في دعم مبادئ وتطبيقات الحوكمة بالمؤسسات المالية الاسلامية؟.	الاستقرائي		عمل المؤسسات المالية الاسلامية. -معايير المراجعة معايير عامة وليست مبوبة في مجموعة مثل معايير المراجعة الدولية ولا تغطي كافة مجالات التدقيق.
محمد سفير 2015	الى أي مدى تساهم معايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS من خلال اعداد وعرض المعلومات المالية في دعم وإرساء مبادئ حوكمة الشركات ؟.	المنهج الاستنباطي بإتباع الأسلوب الوصفي التحليلي	استبيان برنامج SPSS.	تطبيق معايير المحاسبة الدولية والعمل الذي سيتم نشره بموجبها، ووفقًا للقواعد والمبادئ والخصائص النوعية المطلوبة التي يجب توافرها في المعلومات المقدمة، هو عامل مهم في الحصول على عرض صادق وصورة صادقة للعمليات التي تقوم بها الشركات.
دراسة بوقرن دليلة 2016	مامدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تنظيم ومخرجات المراجعة الخارجية في الجزائر ؟.	المنهج الوصفي التحليلي.	استبيان برنامج SPSS.	المراجعة الخارجية تأثرت في الجانب القانوني التنظيمي،والذي تجسد في القانون الجديد للمهنة (قانون 01/10) وهذا التأثير حدد ضمنيًا إمكانية اعتماد معايير تدقيق دولية بعد اعتماد تبني معايير المحاسبة الدولية مع إمكانية توحيد نماذج تقارير المراجعة الخارجية.
دراسة ضويفي حمزة 2015.	الى أي مدى يمكن أن يؤثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة	المنهج الوصفي، المنهج الاستقرائي والمنهج	استبيان باستخدام برنامج SPSS.	وجود علاقة مباشرة ذات دلالة إحصائية بين فاعلية تطبيق مبادئ الحوكمة من جهة، والإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات والأداء المالي من ناحية أخرى.

	المعلومات المحاسبية؟ وما هي انعكاساتها على الأداء المالي للشركات الجزائرية.	الاستنباطي		
شوقي طارق2020	ما أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS على حوكمة الشركات؟	المنهج الوصفي	دراسة حالة **بنك باريبا BNP PARIBAS الفرنسي**	يستخدم البنك تقنيات متطورة في حوكمته من خلال مجلس ادارته ومختلف اللجان المكونة بهدف مواجهة مختلف المخاطر التي يتعرض لها البنك وذلك باستخدام المعلومات والبيانات المالية التي تصدرها المحاسبة،وبحكم تطبيق البنك لمعايير المحاسبة الدولية يتابع ويطبق كل ما هو جديد في هذه المعايير ويحترم ما جاء فيها من ارشادات تهدف دائما الى تحسين تلك المخرجات وبالتالي رقابة جيدة وتحوط أحسن ضد المخاطر وهي أحد أهداف الحوكمة.
بكيحل عبدالقادر 2018	ما مدى أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق في البيئة الاقتصادية الجزائرية ؟.	المنهج الوصفي التحليلي	دراسة نظرية	تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر من خلال المعايير الجزائرية للتدقيق، من شأنه أن يؤدي إلى تقريب ممارسات التدقيق في الجزائر من الممارسات الدولية المتطورة، كما خلصت الدراسة إلى أهمية الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق في توفير الجهد والوقت والتكلفة الناجمة عن إصدار معايير جديدة
بوقابة زينب 2018	فيما تتمثل مزايا ومتطلبات تكييف	المنهج الوصفي	استبيان	معايير التدقيق الدولية عبارة عن قواعد وأنماط يجب على المدقق أن يحتذي بها،

	التدقيق القانوني في الجزائر مع المعايير التدقيق الدولية (isa) ؟	التحليلي.		ويتم تطبيقها عند تدقيق القوائم المالية، والهدف الأساسي من إصدارها هو إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لتدقيق الحسابات
لخضر أوصيف 2017	الى أي مدى يمكن أن يساهم تحسين الجودة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة على الشركات المساهمة الجزائرية؟.	المنهج الوصفي التحليلي	استبيان برنامج spss دراسة حالة	أن تطبيق حوكمة الشركات يساعد على محاربة الفساد في الشركات الجزائرية المحدودة العامة ويمنع استغلال الصلاحيات المتاحة للمديرين لتحقيق مكاسب ومعاملات غير مشروعة لصالحهم.
مسلم ابراهيم 2016	هل استطاعت المعايير المحاسبية الدولية أن تساهم في تطوير الاطار الفكري للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية؟	المنهج الوصفي	دراسة نظرية	عدم ملائمة المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بعملية القياس المحاسبي في قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسة،كما أن المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الحالي لا تلعب دور في تطوير المحاسبة الاجتماعية ،لا من حيث عملية القياس أو الافصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات.
زوهري جليلة،صالح الياس 2015	ما مدى تكييف الجزائر لمهنة التدقيق وفق الاصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية؟.	المنهج الوصفي	استبيان باستخدام برنامج spss.	أنه ما يعاب على الإصلاح المحاسبي في هذا الشأن أنه تم بصفة مفاجئة دون أن يسبقه أي تعديل للأطر التشريعية والقانونية المنظمة للمؤسسات الاقتصادية ذات الصلة بالمجال المحاسبي (البنوك، المؤسسات المالية، إدارة الضرائب، مهنة المحاسبة)، وبالتالي تم إلغاء المخطط المحاسبي الوطني وحل محله النظام المحاسبي

				المالي
Riadh Manita, Najoua Elommal ,Patricia Baudier ,Lubica Hikkerova2020	مدى تأثير التحول الرقمي للتدقيق الخارجي على حوكمة الشركات ؟.	المنهج الوصفي	المقابلة	الرقمنة تؤثر على خمسة مستويات رئيسية لشركات التدقيق، ولا سيما دور التدقيق كآلية للحوكمة. ستعمل الرقمنة على تحسين أهمية التدقيق (1) مما يسمح لشركات التدقيق بتوسيع عروضها من خلال تقديم خدمات جديدة (2). سيؤدي أيضًا إلى تحسين جودة التدقيق بشكل أساسي من خلال تحليل جميع بيانات العملاء (3). أخيرًا، مع الرقمنة، يظهر ملف تعريف مدقق جديد (4)، مما يتيح ثقافة الابتكار داخل شركات التدقيق (5).
Matthias Nnadi1 , Uchenna Efobi, Akunna Oledinma 2017	مدى تأثيير حوكمة الشركات على جودة تدقيق الشركات؟.	المنهج الوصفي التحليلي.	استبيان.	هناك ارتباطًا إيجابيًا بين الطلب على جودة التدقيق ونسبة المديرين المستقلين. ووجدوا أدلة على أن مستوى الدين ليس له أي تأثير على الطلب على المراجعة الخارجية ؛ ومع ذلك، هناك تأثير مكمل بين الرقابة التي يمارسها أعضاء مجلس الإدارة المستقلون والطلب على جودة التدقيق الخارجي. بالنسبة لهيكل الملكية
Yoon K. Choi, Seung Hun Han, Sangwon Lee,2014.	ما هو أثر تعيينات لجنة التدقيق على ثروة المساهمين؟.	المنهج الوصفي التحليلي.	دراسة حالة.	وجدوا تأثيرًا قويًا للتوعية المالية لأعضاء لجنة التدقيق على ثروة المساهمين، على الرغم من أن الثقافة المالية لم تتطلب أي خلفية محاسبية. ووجدوا أيضًا أن الشركات التابعة للتشايبول، وتلك التي تتناوب بين أعضاء

				لجنة التدقيق لديها عوائد أقل بكثير على حقوق الملكية في وقت إعلان التعيين.
Elisabeth Bertin et al,2002	ما هو دور المدقق الخارجي في مجال حوكمة الشركات؟.	المنهج الوصفي .		هناك اختلافات كبيرة في الأطر القانونية والتنظيمية والمؤسسية للتدقيق الخارجي بين فرنسا واليابان. وأخيراً، خلصوا إلى أن التزام المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة سيؤدي إلى تطبيق فعال لحوكمة الشركات.

المصدر : من إعداد الطالب

المبحث الثالث : مناقشة الدراسات السابقة.

من خلال استعراضنا للجدول رقم (6) السابق الذي لخص لنا اهم الدراسات السابقة التي عالجت أثر المعاييير المحاسبية والتدقيق على حوكمة المؤسسات ،تبين لنا أن العديد من الدراسات التي تناولت بعض عناصر الإشكالية التي نطمح الى الاجابة عليها في دراستنا أن تلك العناصر تساهم بشكل مباشر في التأثير على حوكمة الشركات. في هذا السياق تناول الباحثين موضوع المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق وحوكمة المؤسسات من اتجاهات مختلفة فمنهم من أبرز اسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة على غرار دراسة حاج مختار (2018) الذي توصل الى **ان** التدقيق المالي والمحاسبي يساهم في تحديد مسؤوليات الإدارة، وهذا من خلال مراقبة مختلف المهام التي لها علاقة بواجبات الإدارة من خطط عمل وموازانات وغيرها من الأمور ذات الصلة ،وكذلك توصل إلى أن التدقيق المالي والمحاسبي يساهم في تفعيل الإفصاح والشفافية ،وهذا من خلال ضمان وصول معلومات ذات مصداقية وموثوقية لمجلس الإدارة والمساهمين والذي تمثل بالفعل المركز المالي للمؤسسة أما دراسة تريش (2017) توصلت أن المدققين الخارجين يساهمون بشكل قوي في مجمله في تطبيق حوكمة الشركات، أما بالنسبة لدراسة بن شهيدة (2017 وجدت أن هناك إرتباط في مجمله متوسط بين المدقق الخارجي ومبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية ،ومنهم من درس تأثير آليات حوكمة المؤسسات على جودة التدقيق الخارجي كدراسة لشلاش عائشة 2018 ،ومنهم من أبرز العكس ،أي أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات دراسة أحططاش نشيدة 2017، الذي توصلت إلى وجود تأثير ذو دلالة احصائية لكل من العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق ،العوامل المتعلقة بالمدقق،والعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية، أما دراسة نساب عائشة 2017 أظهرت نتائج دراستها أن تبني الشركة للتدقيق الخارجي في ظل احترام المعايير المهنية للتدقيق من قبل محافظي الحسابات يمكن أن يساهم بدرجة عالية في ارساء مبادئ الحوكمة بها،كما أن للتدقيق الخارجي المقدرة على حل مشكلة الخلل

الأخلاقي بين الادارة والمساهمين لكن هذه المقدرة تكون بدرجة متفاوتة،اذ تفوق مقدرة محافظي حسابات الشركات الخاصة في تفعيل تطبيقات الحوكمة مقدرة محافظي حسابات الشركات العمومية ،أما دراسة عاشوري عبد الناصر 2016 الذي توصل الى نتيجة مفادها أن عملية التدقيق التي يقوم بها محافظي الحسابات على مستوى المؤسسات الاقتصادية تساهم بشكل ضئيل في دعمها لممارسات حوكمة الشركات الجيدة ،ومنهم من درس حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة العابدي دلال 2016 الذي توصلت الى وجود ارتباط وثيق وايجابي بين آليات حوكمة الشركات المطبقة بالشركة ومستوى الجودة في المعلومة المحاسبية، أما دراسة فيروز رجال 2018 توصلت في دراستها الى وجود علاقة وثيقة للغاية بين حوكمة الشركات والمعلومات المحاسبة، وأن النظام المحاسبي المالي متوافق في مجمله مع معايير المحاسبة الدولية، وبالنسبة لدراسة قوبة كريم 2018 من أهم النتائج المتوصل اليها أن العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي هي علاقة ثنائية الاتجاه،ومن ناحية أخرى فان حوكمة المؤسسات تساهم في التحسين والارتقاء بمستوى المعلومات المحاسبية من خلال أنظمتها المختلفة الداخلية والخارجية، والتي تعمل على توفير معايير الافصاح والشفافية من خلال تضمين البيانات المالية ،ومنهم من درس دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية دراسة مجيلي خليصة 2017 التي توصلت إلى أن التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي يساهم في تعظيم المحتوى الاعلامي للقوائم المالية والرفع من درجة الافصاح والشفافية فيها بدرجة كبيرة جدا.

كما خلصت الدراسة الى وجود معوقات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي ،الأمر الذي ينعكس على تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات، أما دراسة بوعزة محمد أمين 2017 توصل إلى نتيجة مفادها أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ماتزال منغلقة على محيطها فضلا على كون غالبية هذه المؤسسات لا تفصح عن قوائمها المالية خلال الأجال القانونية وبالتالي سيشكل هذا عائقا أمام تفعيل الحوكمة على مستوى هذه المؤسسات ،فضلا على أنه مؤشر على عدم فعالية اجراءات وآليات الحوكمة في الجزائر، والبعض درس أهمية اعتماد معايير المحاسبية الدولية في ارساء مبادئ حوكمة الشركات دراسة محمد سفير 2015 التي آلت دراسته أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية والعمل الذي سيتم نشره بموجبها، ووفقًا للقواعد والمبادئ والخصائص النوعية المطلوبة التي يجب توافرها في المعلومات المقدمة، هو عامل مهم في الحصول على عرض صادق وصورة صادقة للعمليات التي تقوم بها الشركات، أما دراسة شوقي طارق 2020 فتوصل في دراسته أن البنك يستخدم تقنيات متطورة في حوكمته من خلال مجلس ادارته ومختلف اللجان المكونة بهدف مواجهة مختلف المخاطر التي يتعرض لها البنك وذلك باستخدام المعلومات والبيانات المالية التي تصدرها المحاسبة،وبحكم تطبيق البنك لمعايير المحاسبة الدولية يتابع ويطبق كل ما هو جديد في هذه المعايير ويحترم ما جاء فيها من ارشادات تهدف دائما الى تحسين تلك المخرجات وبالتالي رقابة جيدة وتحوط أحسن ضد المخاطر وهي أحد أهداف الحوكمة، أما دراسة مسلم ابراهيم 2016 توصل إلى عدم ملائمة المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بعملية القياس المحاسبي في قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسة،كما أن المعايير المحاسبية الدولية كلها الحالي لا تلعب دور في تطوير المحاسبة الاجتماعية ،لا من حيث عملية القياس أو الافصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات. ومن أهم النقاط التي تم تناولها في الدراسات السابقة حول المعايير المحاسبية والحوكمة، ومعايير التدقيق والحوكمة، اذ ركزت بعض الدراسات على :

- ✓ اظهار مدى أهمية التدقيق المالي والمحاسبي كالية لحوكمة المؤسسات الاقتصادية في الجزائر؛
- ✓ دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- ✓ أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في ضوء اعتماد معايير التقارير المالية ؛
- ✓ دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل الحوكمة؛
- ✓ دور نظام المحاسبة المالية في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات؛
- ✓ دراسة التطورات التي عرفها التدقيق الخارجي في اطار انتشار مفهوم الحوكمة؛
- ✓ أثر الاصلاحات المحاسبية على جودة أنظمة المعلومات المحاسبية ودرجة انعكاساتها على الحوكمة؛
- ✓ تأثير جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية ؛
- ✓ دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

أما من حيث العينة المستهدفة أغلب الدراسات التي تم عرضها استهدفت فئة المهنيين والأكاديميين بدرجة أكبر ،وبعضها ركز على قطاعات معينة وبيئات محددة.

أما اشكالية التي نطمح الى دراستها جمعت بين الكثير من الاشكاليات المطروحة في الدراسات السابقة.

و من خلال استعراضنا وتحليلنا للدراسات السابقة توصلنا إلى أن النظام المحاسبي من خلال الإفصاح والتدقيق الداخلي والخارجي ومعايير المحاسبة الدولية يمارسون تأثير معنوي على حوكمة الشركات.

ومن جهة أخرى تعالج هذه الدراسة اشكالية جديدة رئيسية متمثلة في دراسة مدى تأثير المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق على حوكمة المؤسسات الاقتصادية ،من خلال معرفة واقع تطبيق المعايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسات الاقتصادية ،ومدى تأثير تطبيق هذه المعايير على المؤسسة، وواقع الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية في البيئة المحاسبية الجزائرية، وما هي التحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة، وهذا عن طريق اجراء دراسة ميدانية مع المهنيين والاكاديميين ،اذ يعتبر حجم هذه العينة كبير مقارنة بحجم عينة الدراسات السابقة ،وتحليل النتائج باستخدام النمذجة بالمعادلات الهيكلية التي تعالج العلاقات السببية بين واقع وتطبيق المعايير المحاسبية والتدقيق على الحوكمة .

وتختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث مجتمع الدراسة المستهدفة ،الفترة الزمنية ،إلا أن القاسم المشترك بينهما هو قطاع النشاط المؤسسة الاقتصادية.

كما أن دراستنا تتميز بوجود أساس نظري وعملي من خلال مراجعة الأدبيات النظرية والتطبيقية المذكورة أعلاه، والتي اعتمدنا عليها في تحقيق أهدافها والإجابة على أسئلتها واختبار فرضياتها، إضافة إلى ذلك تفتقر المكتبة الجزائرية إلى دراسات حول موضوع تأثير معايير المحاسبة الدولية والتدقيق على حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

خاتمة الفصل :

تناول هذا الفصل الإطار السابق للدراسات التي تناولت موضوع الدراسة بشكل أو بآخر سواء كانت عربية أو أجنبية، وعند استعراض هذه الدراسات تم مراعاة عدد من الاعتبارات البحثية وتحليلها بشكل مختصر من حيث الهدف الدراسة والمنهجية المستخدمة والأداة المستخدمة والأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل النتائج، بالإضافة إلى الفئة المستهدفة والبيئة المدروسة، مع مراعاة تجنب الإيجاز الشديد والتفاصيل المملة.

وقام الطالب باستعراض مختصر لأهم نتائج هذه الدراسات السابقة دون تكرار، ثم ركز على أهم نتائج الأخيرة فيما يتعلق بموضوع الدراسة.

وفي نهاية الفصل يمكن القول أن أغلب الدراسات السابقة تناولت موضوع العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية والحوكمة، أو بالأحرى معايير التدقيق والحوكمة، وأن هذه الدراسات لم تتناول أثر المعايير المحاسبية الدولية على حوكمة المؤسسات للمساعدة على فهم كيفية توجيه القرارات إدارة الشركة وكيفية تقديم معلومات دقيقة وموثوقة للمستثمرين وأصحاب المصلحة، كما أنها لم تدرس تأثير التدقيق على حوكمة المؤسسات التي تستند إلى فهم كيفية تحسين عمليات الرصد والرقابة داخل المؤسسة وتعزيز الشفافية والمساءلة، وهذا ما سعت إليه دراستنا من خلال دراسة هذا التأثير الذي يمكن للباحثين وأصحاب المصلحة مثل المستثمرين والمشرعين أن يكتسبو فهما أعمق لكيفية تأثير المعايير المحاسبية وعمليات التدقيق على كفاءة وشفافية إدارة المؤسسات وعلى الثقة بين المستثمرين والأطراف الأخرى المعنية.

الفصل الثالث:

منهجية البحث

الفصل الثالث: منهجية البحث

من الناحية النظرية ومن خلال دراستنا مدى تأثير المعايير المحاسبة الدولية والتدقيق على حوكمة المؤسسات الاقتصادية، وضحنا كيف تساهم معايير المحاسبة وأخلاقيات المحاسب والإفصاح وفق المعايير في
تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية، كما بينت الدراسة دور كل من لجنة المراجعة والمراجع الداخلي
والخارجي، بالإضافة إلى أهمية وجود مدقق خارجي لتفعيل حوكمة المؤسسات.
للالمام أكثر بالموضوع ارتأينا تدعيم الجانب النظري له بدراسة ميدانية لقياس مدى تأثير تطبيق
معايير المحاسبة الدولية والتدقيق على دعائم الحوكمة(الإفصاح والشفافية، أخلاقيات المحاسب والمدقق، المراجعة وتحليل المخاطر)، واختبار الفرضيات بالطرق الإحصائية المحددة في منهجية الدراسة،من خلال استخدام (SPSS) لإجراء التحليل الاحصائي للبيانات المجمعة من الاستبيانات التي تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل الى المباحث التالية:

المبحث الأول:تصميم الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني:الإستبيان وأدوات القياس.

المبحث الثالث:البيانات الإجتماعية والديمغرافية لعينة الدراسة.

المبحث الرابع: طريقة تحليل البيانات.

المبحث الأول:تصميم الدراسة الميدانية

قمنا بإعداد قائمة الاستبيان وتم توجيهها الى العاملين بالإدارات العامة للمؤسسات الاقتصادية ،والاستبيان كان موجه للأطراف التي لها علاقة بتطبيقات الحوكمة بشكل كبير، وهم أعضاء مجلس الادارة ،المحاسبين ومدققي الحسابات،أعضاء هيئات الرقابة والإشراف،ووزعنا استبيان على أساتذة في بعض الجامعات غرب البلاد مهتمين بالمحاسبة، كما تم توزيعه الكترونيا .

1.1تصميم الدراسة الميدانية.

1.1.1تحديد مجتمع الدراسة.

تم تحديد المجتمع الاحصائي المستهدف للدراسة بالعاملين بالإدارات العامة للمؤسسات الاقتصادية، خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات،وبعض الاساتذة المهتمين بمجال المحاسبة ،فالاستبيان كان موجه للأطراف التي لها علاقة بتطبيقات الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية وهي:

- أعضاء مجلس الادارة.
- المحاسبين ومدققي الحسابات.
- أعضاء هيئات الرقابة والإشراف.

2.1.1 حجم العينة موضوع الدراسة.

تفرض طبيعة مجتمع الدراسة، انتهاج أسلوب العينات غير الإحتمالية، والعينة الأنسب للإستخدام في هده الحالة هي العينة الميسرة، وتقتضي المعاينة وفق هذا الأسلوب إختيار مفردات العينة على أساس سهولة الوصول إليها وجمع البيانات

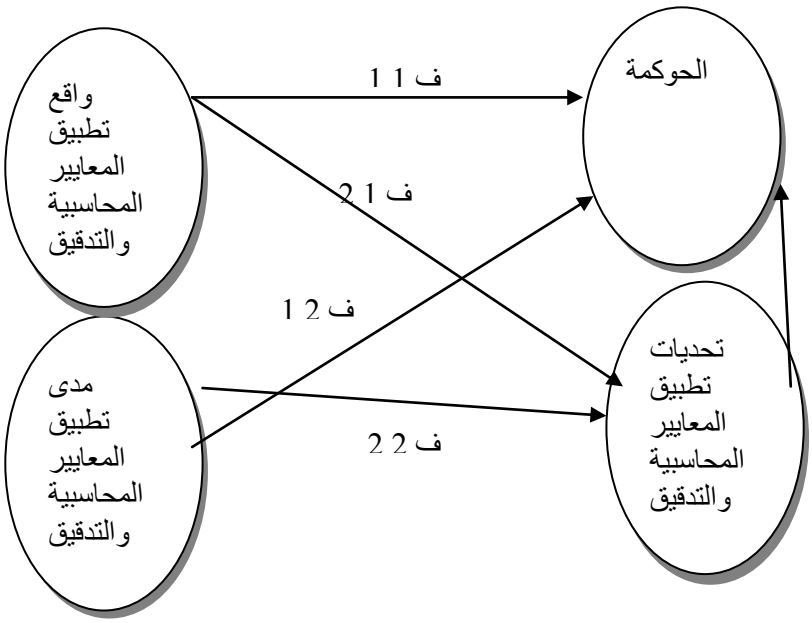
منها. وعليه إشتملت العينة على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ومجموعة من خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين وبعض الأساتذة المهتمين بالمحاسبة والتي تمكنا من التواصل معهما إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

3.1.1 أسلوب جمع البيانات

تم استخدام أسلوب المقابلات الشخصية حيث قمنا بزيارة عدد من المؤسسات الاقتصادية في الغرب الجزائري وقمنا بتوزيع عدد (150) استبانة، كما تم الحضور في ملتقى عملي للمجلس المحاسبة CNC المقام في فندقRenaissanceبتلمسان المنعقد يوم :11جوان 2022وتم توزيع (100) استبانه، كما قمنا بالاتصال الالكتروني

2.1 نموذج النظري.

للإجابة على مشكلة بحثنا ،إقترحنا نموذج بحث(انظر الشكل 9) يتكون من خمس فرضيات تسلط الضوء على التفاعل بين أربعة متغيرات ،وهي :واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسة الاقتصادية،مدى تطبيق المعايير المحاسبة الدولية والتدقيق على المؤسسة الاقتصادية،الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية،تحديات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة.



شكل رقم(9) النموذج النظري للدراسة

إستنادًا إلى الدراسات السابقة التي ركزت على العلاقة بين المتغيرات في دراستنا، وبمجرد تحديد الإطار النظري للدراسة، ستوجه العديد من الافتراضات هذا البحث على النحو التالي:

ف1.1: واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق له تأثير ايجابي على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية.

ف2.1: واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق له تأثير ايجابي على التحديات الاقتصادية

ف1.2:مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق تؤثر ايجابيا على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية.

ف2.2: مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق تؤثر ايجابيا على التحديات الاقتصادية

ف3 :تؤثر تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية،التدقيق وسبل تفعيل الحوكمة على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية.

بعد تحديد نموذج دراستنا النظرية الذي تم إنشاؤه على أساس مراجعة الأدبيات لعدد كبير من المقالات العلمية، بالإضافة إلى مشكلة بحثنا والفرضيات المختلفة التي من المحتمل أن تجلب إجابات نظرية لمشكلتنا، سنختبر أدوات الفرضيات هذه باستخدام أدوات تحقيق مختلفة من أجل إيجاد إجابات مقنعة.

في الواقع استخدمنا في هذا الفصل الاستبيان كأداة تحقق تم إرساله إلى عينة مكونة من 250 الأشخاص الذين يمارسون مهنة المحاسبة سواء في المؤسسات الاقتصادية أو الأساتذة المهتمين بالمحاسبة،وكذلك محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ستساعدنا إجاباتهم في معرفة العلاقة بين المتغيرات دراسة عن قرب.

المبحث الثاني:الاستبيان وأدوات القياس

1.2.الاستبيان

1.1.2اعداد الاستبيان.

الاستبيان هو أداة قياس فعالة تحقق الأهداف المحددة في الدراسة، وصياغة الإطار الإشكالي والنظري ضرورية لدعم الأطروحة. ولقياس أهداف البحث والحصول على المعلومات اللازمة، كما يعتبر الرابط الوسيط بين النظرية والميدان، ويبني أدوات لقياس المشروع النظري.

يتطلب تطوير الاستبيان دقة علمية وعناية فائقة (*Tounés* ، 2003، ص 221).

اعتمدنا على الدراسات السابقة في اعداد الاستمارة ،بحيث حاولنا صياغة محتوى الفقرات بشكل واضح ومفهوم لتكون الاستبانة أكثر استعابا من طرف المستجوبين المستهدفين في الدراسة،ثم قمنا باختبار أولي لمعرفة مدى صلاحية فقرات الاستبيان على عينة من محافظي الحسابات لولاية تلمسان لتقييم سهولة أسئلة الاستبيان في الفهم،من خلال هده الدراسة تبين ان بعض فقرات الاستبيان لم تفهم بالشكل المطلوب ويجب اعادة صياغتها بشكل أوضح للوصول الى النتائج المرغوب فيها، لدى قمنا بأخذ رأي خبراء في مجال المحاسبة بعضهم من كلية العلوم الاقتصادية ،علوم التسيير والعلوم التجارية بجامعة أبي بكر بلقا يد تلمسان والبعض الاخر من جامعات أخرى بالجزائر يتمتع جميعهم بأكثر من خمس سنوات من التجربة في مجالات تخصصهم،تم ذلك بغية اضفاء مصداقية أكثر للدراسة بالاعتماد على تجربتهم في هذا المجال لإزالة الصياغات الغامضة في الاستبيان،وبعد تلقي الردود قمنا بتنقيح الاستمارة وتصحيح العبارات التي تسببت في عدم الفهم الاسئلة المتعلقة بمقاييس الدراسة،بحيث يمكن للمجيبين فهم الأسئلة في الاستبيان الرسمي(انظر الملحق رقم...)ويمكن ضمان صحة محتوى الاستبيان وفقراته.

تم توزيع ما مجموع 250 استبيان تم استرجاع 145استمارة ،22 منها كانت غير مكتملة الاجابة وبالتالي تم حدفها.تألفت مجوعة البيانات النهائية من 123 استبيانا.

تم تطوير الاستبيان واختيار المقاييس قبل طرح الأسئلة على أفراد العينة. تمت العملية على مرحلتين، لذلك بدأنا أولاً بمقدمة لتوضيح الغرض من التحقيق بالإشارة إلى أنه بحث أكاديمي بهدف إعداد رسالة دكتوراه، من خلال إظهار أهمية مشاركة السائل

وأن تظل معلوماته سرية في خدمة البحث العلمي فقط. تم تقسيم الاستبيان إلى أربعة أجزاء رئيسية تعبر عن متغيرات الدراسة (واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق، مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق، الحوكمة، تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق) بحيث يكون لكل متغير فقراته وأبعاده الخاصة، مع مراعاة تنظيم هذه الأجزاء بشكل منهجي وفقًا لترتيب التأثيرات المتزامنة للمتغيرات على بعضها البعض، لتقليل التأثير البصري على المستجيبين، وتجنب عرض العدد الإجمالي للمتغيرات الأسئلة التي يمكن أن تزعج وتثبط عزيمة المستجيبين.

تم استخدام مقياس نوع *Likert* المكون من خمس نقاط لقياس جميع الفقرات (1 "غير موافق تماما" ؛5 "موافق تماما") والذي سمح للشخص الذي قام بملأ الاستمارة بالتعبير عن درجة موافقته أو عدم موافقته على الصياغة المقترحة في كل سؤال.

أخيرًا، لإغلاق الاستبيان، احتفظنا بورقة التعريف التي تتيح لنا وصف وتصنيف الأشخاص الذين تم استجوابهم . يتضمن ستة أسئلة مباشرة ومغلقة ذات اختيار تتعلق بالجنس، العمر، المهنة،، المستوى الأكاديمي،التخصص العلمي،المركز الوظيفي،الخبرة المهنية.

2.1.2 هيكل الاستبيان:

عند تطوير الاستبيان، تم التأكيد على احترام بعض القواعد المعينة مثل تلك التي أوصى بها (*Jolibert and Jourdan*، 2006، Chikh، 2017، ص 139)، المتعلقة بهيكل الاستبيان (انظر الملحق...) والموضحة كما يلي:

1. مقدمة: تم الإعلان عن الغرض من هذه الدراسة في المقدمة بإعطاء لمحة عن الموضوع مسبقا، والتي تندرج في إطار البحث الأكاديمي وكذلك العينة المستهدفة (خبير محاسبي،محافظ الحسابات،أستاذ جامعي مهتم بالمحاسبة والتدقيق،اطار في مؤسسة ،محاسبين الشركات) .

2. تحديد الفقرات: جميع فقرات الإستبيان تم جمعها من دراسات سابقة بحيث أثبتت نجاعتها في قياس المتغيرات الكامنة، تم انتقاءها وتكييفها وفق المجتمع الجزائري، تم صياغة الأسئلة بشكل بسيط ومفهوم بالابتعاد عن الفقرات المعقدة التي قد تجعل المستجوبين يخرجون عن المعنى الصحيح لها، شمل الإستبيان 34 فقرة موزعة على أربعة متغيرات .

3 – نص الاستبيان: تم اعداد أسئلة الإستبيان طبقا لأبعاد كل متغير وذلك بالفصل بين أسئلة كل متغير عن الآخر وتخصيص ترقيم خاص بها، لتجنب التأثير البصري السلبي على المستجوبين وتقديم حافز لهم لملأ الإستمارة.

4. أداة القياس: لقد اخترنا مقياس الفاصل الزمني من النوع "*Likert*" وهو مقياس متري مناسب لأبحاث المحاسبة ومتوافق مع المعالجة الإحصائية، مما يسهل تحليل البيانات. والمتكون من خمس مستويات من أجل تسهيل اختيار الإجابة المناسبة وإعطاء الفرصة السانحة للمستجوبين في التعبير عن أراءهم.

5. الاختبار المسبق للاستبيان: ينظر إلى الاختبار المسبق على أنه تجربة مقابلة أو استبيان لمعرفة مدى فعاليته وما إذا كانت التغييرات مطلوبة قبل بدء المسح الفعلي (*Escalada et al.*, 2009). "يوفر الاختبار المسبق وسيلة لالتقاط وحل المشكلات غير المتوقعة في استخدام الاستبيان، مثل صياغة الأسئلة وتسلسلها" (*Escalada et al.*, 2009).

2.2. أدوات القياس:

من أجل قياس متغيرات النموذج النظري المقترح، خضع الإستبيان الموجه لأفراد العينة للإجابة من خلال استمارة مكونة من34 فقرة، موزعة على متغيرات الدراسة على النحو التالي: ثمانية(8) فقرات لقياس واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق، ثمانية(8) فقرات لقياس مدى تطبيق المعايير المحاسبة الدولية والتدقيق، ثلاثة عشر(13) فقرة لقياس الحوكمة، خمسة (05) فقرات لقياس تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق. باستخدام سلم *Likert* ذو خمس مستويات تنطلق من : (1) "غير موافق تماما"، (2) "غير موافق"، (3) "محايد"، (4) "موافق"، (5) "موافق تماما".

3.2. إدارة الاستبيان

الاستبيان هو أداة جمع البيانات الأساسية لهذا البحث،هناك عدة طرق لإدارة الاستبيان: وجهاً لوجه أو حتى عبر الإنترنت، في الوضعين الأخيرين، سنتحدث عن استبيان يتم إدارته ذاتيًا، أي أن المستجوبين لم يتم استجوابهم من قبل صاحب الدراسة.

فيما يتعلق بدراستنا، أطلقنا استبيانًا ذاتيًا تم توزيعه على أفراد العينة موضوع الدراسة (وجهاً لوجه) وعن طريق الإنترنت.

الاستبيان وجهاً لوجه: بالنسبة لهذا النوع من المقابلات، تم توزيع الإستبيان الورقي مباشرة على محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين في يوم 11جوان 2022 بفندق RENAISSANCE بتلمسان في ملتقى منظم من طرف organisation nationale des comptable agrees onca tlemcen تحت عنوان تقييم الشركات بتقديم عبد القادر غيز.

بالإضافة إلى ذلك، تم التواصل مع عدد من المؤسسات الاقتصادية في جميع أنحاء ولاية تلمسان (الجزائر)، وشرحت لأفراد العينة الغرض من الدراسة من أجل التعاون معنا في توزيع الاستبيان، مما أتاح لنا جمع كمية كبيرة من البيانات.

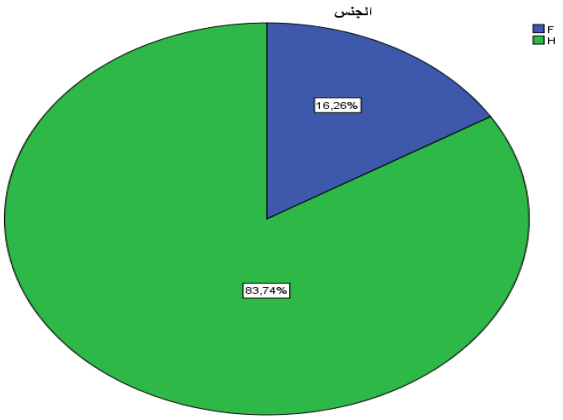
الاستبيان عبر الإنترنت: من أجل تحقيق أكبر عدد من الردود، اخترنا نسخة إلكترونية من استبياننا عبر تطبيق " Google Forms" ؛ تمت مشاركته عبر الشبكات الاجتماعية مثل: Facebook وInstagram وعبر البريد الإلكتروني. وقد ساعدنا ذلك كثيرًا، خاصة في المرحلة المعروفة بتفشي فيروس كورونا (كوفيد 19) في عدة ولايات عبر الوطن، وما صاحبها من إجراءات الحجر المنزلي، مما أعاق عملية توزيع الاستبيان الورقي على أفراد العينة.

المبحث الثالث : البيانات الاجتماعية والديموغرافية لعينة الدراسة :

1.3.نوع الجنس :

من خلال العينة المدروسة نلاحظ أن أغلبيتهم من الذكور وقد بلغ عددهم 103 بنسبة قدرت ب83.74 %، و20 إناث بنسبة 16.26% كما هو موضح في الجدول رقم :(6) ويمكن تفسير ذلك بخصوصية القطاع الاقتصادي الذي يضم عدد أكبر من الذكور مقارنة بالإناث هذا من جهة ،ومن جهة أخرى أن غالبية ممتهني مهنة المحاسبة والتدقيق هم من فئة ذكور،وهذا راجع ربما الى صعوبة أداء هذه المهنة والى العادات المجتمعية.

الشكل رقم :(10) نسب أفراد العينة حسب الجنس



جدو

نوع الجنس	ذكور	إناث	المجموع
التكرار	103	20	**123**
النسبة المئوية	%83.74	%16.26	%100

مصدر: من اعداد الباحث بالإعتماد على] برنامج *Excel*

شكل رقم :(11) الدائرة البيانية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب نوع الجنس

مصدر: من اعداد الباحث بالإعتماد على برنامج *Excel*

2.3.السن (أعمار العينة) :

من خلال الجدول **رقم (7)** : نلاحظ أن الفئة العمرية الأكثر انتشارًا هي الفئة العمرية (31-40 عامًا) وتشكل النسبة الغالبة في العينة محل الدراسة بنسبة قدرت 48.8%، تليها الفئة العمرية من 51سنة فأكثر بنسبة قدرت ب 23.6% ،تليها الفئة العمرية (41-50 عاما) من الفئة التي سبقتها بنسبة قدرت ب 22.8%، أما بالنسبة لفئة (21-30 عامًا) كانت نسبتهم أقل بكثير بنسبة قدرت ب 4.9% .

جدول رقم (7): توزيع أعمار العينة

فئات الأعمار	21- 30سنة	31- 40 سنة	41 - 50 سنة	51 ≤	المجموع
التكرار	6	60	28	29	**123**
النسبة المئوية	**%4.9**	**% 48.8**	**% 22.8**	**23.6 %**	**% 100**

مصدر: من اعداد الباحث بالإعتماد على برنامج *Excel*

3.3.المؤهل العلمي :

جدول رقم (8): توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي

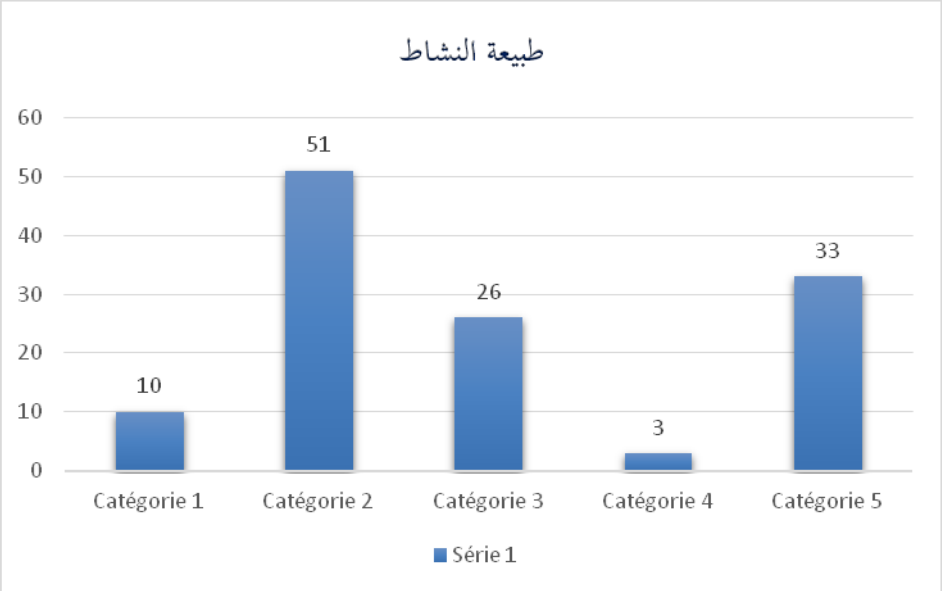
نوع النشاط	شهادة الكفاءة المهنية	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه	المجموع
التكرار	10	51	26	3	**33**	**123**
النسبة المئوية	%8.1	%41.5	%21.1	%2.4	26.8	% 100

مصدر: من اعداد الباحث بالإعتماد على برنامج *Excel*

نلاحظ من خلال الجدول رقم (8) أن توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي بلغ 41.5% بالنسبة لحاملي شهادة ليسانس، حيث تعد هذه الفئة الأعلى تكرارا مقارنة بباقي الفئات في عينة الدراسة ،ثم تليها فئة حاملي شهادة دكتوراه بنسبة 26.8%،أما في المرتبة الثالثة فئة حاملي شهادة ماستر بنسبة 21.1%،وتأتي فئة حاملي شهادة الكفاءة المهنية وشهادة ماجستير بنسبة 8.1%و2.4 % على الترتيب، حيث عينة الدراسة والتي تمثل الفئة الأقل تكرارا(ماجستير) وهذا ما يفسر أن معظم حاملي

هده الشهادة مسجلين في دكتوراه، كما تدل هده النتائج بأن فئة حاملي شهادة ليسانس،ماستر والدكتوراه يمثلون النسبة الأكبر 89.4% وهدا مايدل على أن أفراد عينة الدراسة من أصحاب الشهادات العليا وذوي الكفاءة والمستوى الأكاديمي العالي مما يضفي على اجابات العينة مصداقية ودقة جيدة.

شكل رقم (12):الأعمدة التكرارية لتوزيع العينة حسب نوع النشاط



مصدر: من اعداد الباحث بالإعتماد على برنامج *Excel* .

4.3.التخصص:

جدول رقم (9): توزيع العينة حسب التخصص

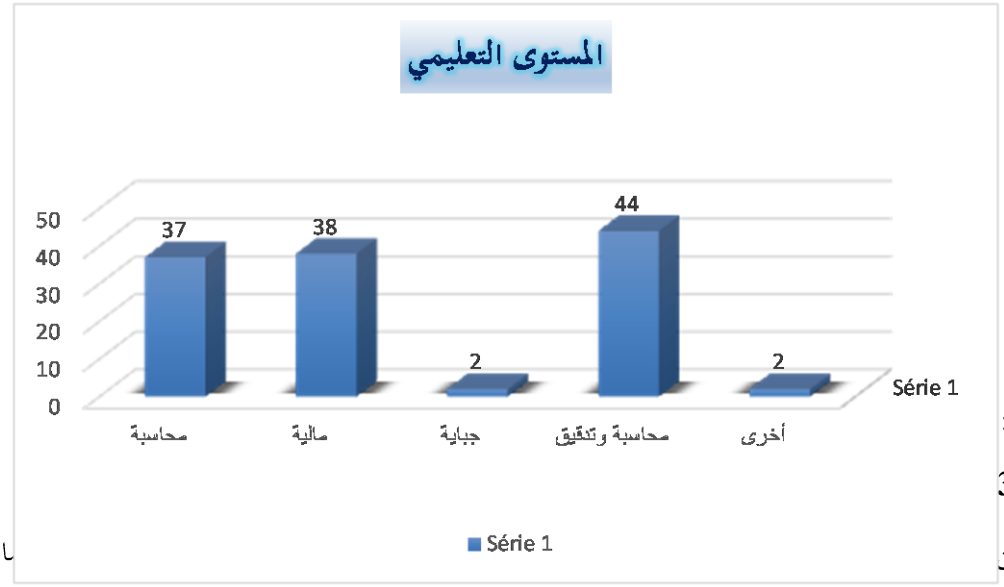
المستوى التعليمي	محاسبة	مالية	جباية	محاسبة وتدقيق	اخرى	المجموع
التكرار	37	38	2	**44**	**2**	**123**
النسبة المئوية	30.1	30.9	1.6	35.8	1.6	100 %

مصدر: من اعداد الباحث بالإعتماد على برنامج Excel

من خلال النتائج المتحصل عليها من الجدول رقم (9) نلاحظ أن الفئة الأكثر تكرارا هي ضمن تخصص المحاسبة وتدقيق حيث بلغت نسبتهم 35.8%،تم تليها تخصص محاسبة ،ثم مالية بنسب متقاربة 30.1% و30.9% على الترتيب، وهي نسب جد مقبولة وذلك لأن موضوع الدراسة يتطلب أن يكون المبحوث ذو دراية ومعرفة كافية في مجال

المحاسبة والتدقيق ،كما أن باقي الفئات كل من تخصص جباية وتخصصات أخرى أتت نسبهم بالتساوي 1.6% وهي نسب صغيرة مقارنة بحجم العينة إلا أنها تبقى ذات أهمية بالنسبة لموضوع الدراسة لما لها من تنوع في مجالات الجباية والتدقيق ورؤيتهم لموضوع الدراسة من زاوية أخرى كما أن هده الفئات تتمتع بقاعدة محاسبية حول موضوع الدراسة

شكل رقم (13) : الأعمدة التكرارية لتوزيع أعمار العينة حسب التخصص العلمي



مصدر: 3

.نلاحظ من ابات

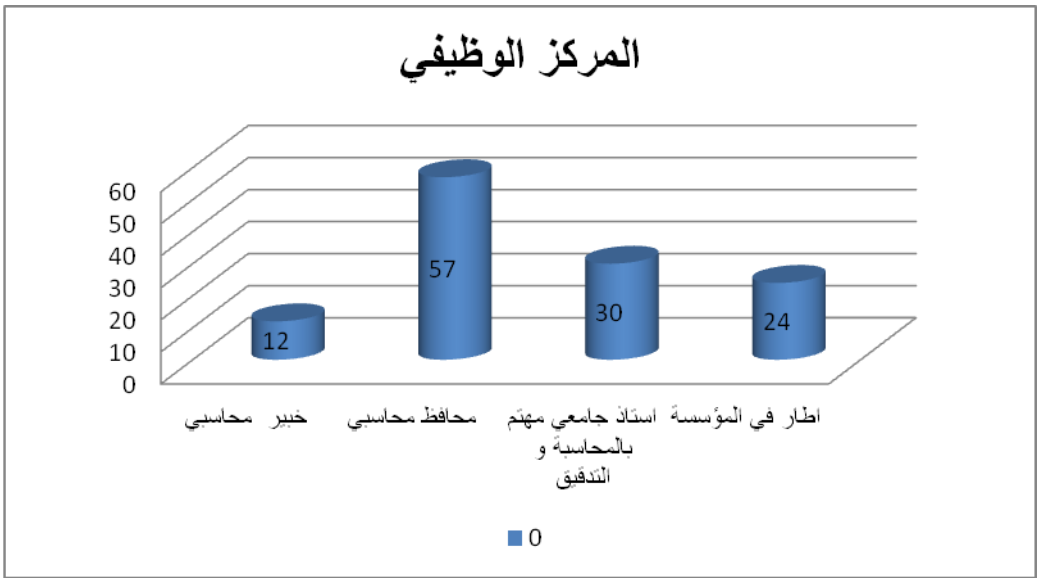
ب46.3 % وهي النسبة الاعلى مقارنة بباقي الفئات ،أما عينة الاكاديمين وتمثلت في أستاذ جامعي مهتم بالمحاسبة فقد بلغت نسبتهم ب24.4%،ثم تليها فئة اطار في المؤسسة بنسبة 19.5%،وأخر فئة هي خبير محاسبي بنسبة 9.8%،من خلال هده النسب يمكن لنا أن نتعرف على جميع اراء أفراد العينة من كلا الجانبين، الجانب النظري والتطبيقي ممثلة في وجهة الأكاديميين ووجهة المهنيين ،مما يعني امكانية الاعتماد والاستناد على اجابات العينة والعمل عليها بشكل يسمح لنا بالحصول على نتائج ذات مصداقية ونوعية.

جدول رقم (10): توزيع العينة حسب المركز الوظيفي

فئات	خبير محاسبي	محافظ الحسابات	استاذ جامعي مهتم بالمحاسبة والتدقيق	اطار في المؤسسة	المجموع
العدد	12	57	30	24	**123**
النسبة المئوية	%9.8	% 46.3	% 24.4	%19.5	100 %

مصدر: من اعداد الباحث بالإعتماد على برنامج Excel

شكل رقم (14) : توزيع عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي



مصدر: من اعداد الباحث بالإعتماد على برنامج *Excel*

6.3.الخبرة المهنية :

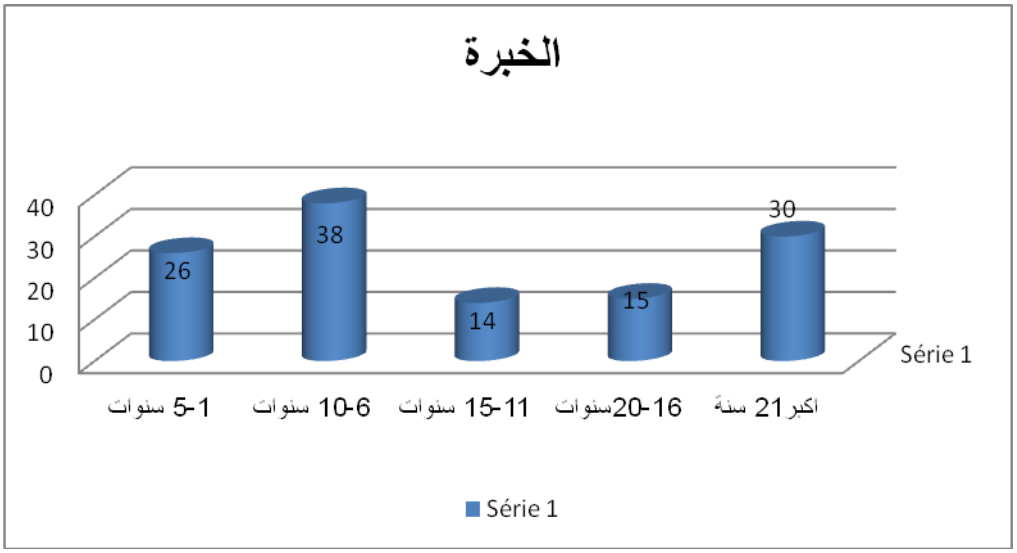
من خلال الجدول رقم(11) يتضح لنا أن نسبة 30.9% من عينة الدراسة كانت خبرتهم من 6سنوات الى 10سنوات،24.4 % كانت خبرتهم أكثر من 21 سنة،و نسبة 21.1% كانت خبرتهم أقل من خمس سنوات ،ونسبة 12.2 % و11.4 % كانت خبرتهم ما بين 16سنة الى 20سنة ،و 11سنة الى 15سنة على الترتيب. وهذا ما يدل على أن النتائج المتحصل عليها من خلال اجابتهم نابعة من تجربة وخبرات جيدة،تمكنهم من ابداء ارائهم بموضوعية ومهنية حول مشكلة الدراسة.

جدول رقم (11): توزيع العينة حسب الخبرة

السنوات	5-1 سنوات	10-6 سنوات	15-11 سنة	16- 20 سنة	21 سنة فأكثر	المجموع
التكرار	26	38	14	**15**	**30**	**123**
النسبة المئوية	% 21.1	%30.90	%11.4	12.2 %	%24.4	% 100

مصدر: من اعداد الباحث بالإعتماد على برنامج *Excel*

شكل رقم (15) : الأعمدة التكرارية لتوزيع عينة الدراسة حسب الخبرة



مصدر: من اعداد الباحث بالإعتماد على برنامج *Excel*

المبحث الرابع: طرق تحليل البيانات

في هذا المبحث، نقدم الأساليب وطرق تحليل البيانات المستخدمة وكذلك شروط استخدامها. أولاً، نحدد عملية تطوير أدوات القياس التي اتبعناها، ثم نشرح العملية المستخدمة والتي تتمثل في التحقق من موثوقية وصلاحية أدوات القياس. بعد ذلك، نبرر اختيارنا لاستخدام طريقة المعادلات الهيكلية لاختبار العلاقات المختلفة بين المتغيرات

1.4. نموذج تشرشل

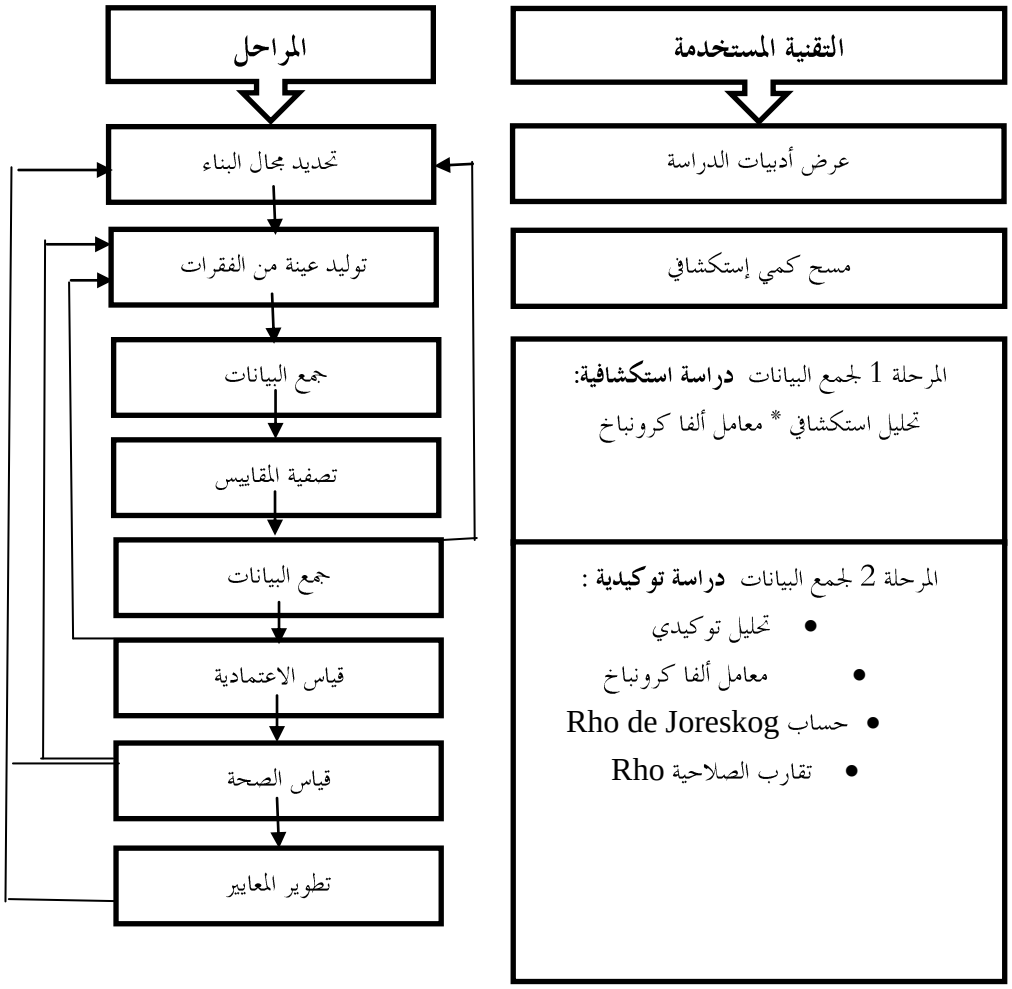
نموذج تشرشل (1979) هو الأسلوب المرجعي لتطوير أدوات القياس في العلوم الاجتماعية. تعود أصول هذا النهج إلى نظرية القياس (Nunnally، 1967) القائمة على نموذج القيمة الحقيقية (Roussel and Wauchux، 2005). ينقسم نموذج القيمة الحقيقية بعد القياس إلى مكونين : القيمة الحقيقية التي من المفترض أن تكون المقياس المثالي لما يسعى الباحث لقياس ظروف الخطأ (Evrard et al.، 2009). إلى خطأ عشوائي يمكن أن يؤدي، على سبيل المثال، إلى ظروف تتعلق بإدارة الاستبيان أو الحالة المزاجية للمستجيبين، والخطأ المنهجي الذي يمكن أن يحدث بعد انحراف أو فجوة. بين أداة القياس والظاهرة المدروسة (Evrard et al.، 2009) التحيزات المتعلقة بتصميم أداة القياس.

نهج نموذج تشرشل (1979) هو منهجية تميز المراحل الكبيرة، كما هو موضح في الشكل رقم (16)، وهي مرحلة استكشافية تسمى أيضًا مرحلة التأكيد أيضًا. تهدف المرحلة الاستكشافية الأولى إلى تقليل تعرض أداة القياس الحالية والاستبيان لأخطاء عشوائية، بينما تهدف مرحلة التأكيد أو التحقق من الصحة إلى تقليل الخطأ العشوائي ولكن كذلك الخطأ المنهجي الذي يمكن أن يكون مرتبطًا بتصميم أداة القياس. تتم كل مرحلة من المرحلتين على أربع مراحل (الشكل رقم 16).

وبالتالي، فإن السياق المنهجي لنموذج تشرشل (1979) يجمع بين ثماني مراحل تتوافق مع تسلسل تكراري وغير متتالي تمامًا، ويتكون هذا الإجراء من ربط المراحل المختلفة لإجراء التعديلات ضروري بين النظرية والمنهجية وبالتالي إثراء محتوى المقياس للتحقق من صحته، تجمع المرحلة الاستكشافية بين المراحل الأربع الأولى التي تتوافق مع اكتشاف هذه الظاهرة المدروسة وتحديد حدودها.

وتطوير نطاق قياس واختبار صلاحية المحتوى المُنشأ (Wachust and Roussel، 2005). هناك عدة أسباب لاختيار هذا النهج. أهمها أنها منهجية صارمة تجمع بين الدراسات النوعية والكمية. بعد ذلك، تم تصميم المقياس والتحقق من صحته من خلال إشراك محترفين وخبراء في هذا المجال، مما يحسن موثوقيته (De Vellis، 1991 ؛ Churchill، 1995).

من أجل تفعيل مشكلتنا البحثية بما يتماشى مع خصائص وأهداف مجال البحث، يعتبر هذا النموذج الأكثر خطورة في علوم الإدارة والتنظيم،والغرض منه هو وضع الفرضيات واقتراحها، بناءً على دراسات سابقة في مجال بحثنا، وتصور نموذج بحثي، مُقاسًا بمقاييس تم الحصول عليها مسبقًا في الأدبيات السابق



شكل رقم (16) نموذج تشرشل (Churchill ،1979، ص 66)

يتكون نموذج تشرشل من ثماني خطوات يمكن تقسيمها إلى مرحلتين رئيسيتين، لكل مرحلة أربع خطوات:

1.1.4 مرحلة الدراسة النوعية ذات الطبيعة الاستكشافية

الهدف من هذه المرحلة هو إنشاء انطلاقا من تحديد مجال البناء النظري، مجموعة العناصر المراد قياسها وصقل هذه العناصر أثناء جمع البيانات الأولى، في هذا العمل البحثي، يكون النهج النوعي المقترح استكشافيًا بالنظر إلى طبيعة مشكلتنا، يبدو أنه من الضروري اعتماد منهجية تشغيلية استكشافية،الغرض من هذه الدراسة التجريبية الكمية هو اختبار قوة المقترحات النظرية في البداية وتوليد ايضا الفقرات التي ستقدم لنا بناء مقياس القياس أو للتحقق من صحة مقياس الدراسة.

يجب أن نقدم كيف سيتم إجراء واختبار فرضيات البحث ؛ سنقوم بإنشاء أو التحقق من صحة المقاييس باتباع نموذج تشرشل (1979)، بالإضافة إلى المقاييس الأخرى التي تمت ترجمتها وتكييفها مع السياق الجزائري، تم إقتراح تحديين رئيسيين لنا: من ناحية، اقتراح و/ أو اختبار واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسة الاقتصادية ومن ناحية أخرى ،مدى تطبيق هذه المعايير من أجل دراسة تأثيرها على الحوكمة. تمر هذه الخطوة بأربع خطوات رئيسية يمكن تلخيصها على النحو التالي:

الخطوة الأولى : تحديد مجال البناء

تحديد مجال البناء، يتوافق مع المرحلة الأولى من نموذج تشرشل، ويتضمن مراجعة متعمقة وكاملة للأدبيات المتعلقة بالظاهرة المدروسة من أجل تحديد ما يحاول الباحث قياسه وتحديده بوضوح على هذا المستوى، من المهم مقارنة نتائج العمل الذي درس موضوع البحث من أجل التعرف على مساهمات وحدود كل منها، ولتقدير ملائمة نتائجه فيما يتعلق بالظاهرة المدروسة بالموقع، فيما يتعلق بأحد هذه الأعمال أو تطوير نموذج متكامل بدمج نماذج مختلفة.

الخطوة الثانية : توليد عينة من الفقرات

بعد تحديد جوانب مجال الدراسة، فإن إنشاء العناصر التي تلتقط المجال المحدد هو الخطوة الثانية في نموذج تشرشل،بالإضافة إلى مراجعة الأدبيات كوسيلة لتطوير مقترحات لقياس مفهوم معين، يمكن إجراء مسح تمثيلي فردي أو جماعي للظاهرة. تتيح الدراسة النوعية الاستكشافية عن طريق المقابلات شبه المنظمة مواجهة المعرفة النظرية، إذا لزم الأمر، ووجدت في الواقع.

علاوة على ذلك، كما حدده(Wacheux and Roussel 2005)، فإن هذه الاستطلاعات تجعل من الممكن تعلم اللغة المستخدمة في المجال وبالتالي سيكون من الأسهل كتابة الفقرات ومعالجتها بمصطلحات خاصة بالعينة المستهدفة من البحث.

في هذا المستوى، قرر(Wacheux and Roussel 2005) أنه من الضروري إنشاء أكبر عدد من الفقرات أو المقترحات من أجل فهم الجوانب المختلفة للظاهرة المدروسة بشكل أفضل. وبالتالي، فإنهم يميزون بين نهجين يعتمد اختيارهما على المرحلة الأولى من نموذج تشرشل (1979)، تحديدًا للبناء سيكون النهج ألاستنتاجي مناسبًا إذا كانت الأدبيات التي تتناول المفهوم المدروس توفر قاعدة معرفية متينة ومتعمقة ومتماسكة مدعومة بالبحث التجريبي، مما يضمن ملائمة هذه المعرفة.

في هذه الحالة، سيعتمد إنشاء الفقرات على مراجعة شاملة للأدبيات للمقاييس التي وضعها بالفعل باحثون آخرون لقياس المفهوم المعني، يوصى باستخدام نهج استقرائي ثان عندما تكون الأسس النظرية المتعلقة بالمفهوم المدروس غير كافية وغير كاملة ولا تساهم في فهم الظاهرة المدروسة ؛ في هذه الحالة، فإن استخدام تقنيات البحث النوعي من خلال إجراء مقابلات مع المستجيبين الذين يمثلون عينة الدراسة هو السبيل لمعالجة أوجه القصور هذه.

تعتبر صلاحية محتوى الفقرات مهمة بحيث تشير صلاحية المحتوى إلى تحليل مدى كفاية وملائمة جميع الفقرات للغرض المقصود منها، أي قياس القيادة غير المرغوب فيها.

تهدف صلاحية المحتوى إلى "التأكد من أن كل عنصر على المقياس يمثل بشكل صحيح بنية الهدف وأن جميع جوانبه مقاسة جيدًا" (Gavard-Perret، 2008،ص67):انه "عمل تكثيف للمقياس" (*Wacheux and Roussel* ، 2005، ص 253). في هذا المستوى، يتعلق الأمر بإلغاء عناصر غير متماسكة ومكتوبة بشكل سيئ وغامض لا تتوافق فكرتها مع تعريف المفهوم.

للقيام بذلك، يوصى بمشاركة الاستبيان مع المتخصصين والخبراء في الموضوع المدروس (Gavard -Perret، 2008؛ Roussel and Wacheux، 2005)

الخطوة الثالثة : جمع البيانات

بعد إنشاء عينة من الفقرات، فإن الخطوة الثالثة هي نشر مجموعة البيانات الأولى، والغرض منها هو تقليل قائمة العبارات المقترحة على مستوى الاستبيان للاحتفاظ فقط بالبيانات التي تصف الجوانب المختلفة لهذا البناء.

الخطوة الرابعة : تصفية المقاييس

تتكون هذه المرحلة الرابعة من نموذج تشرشل (1979) من تكرار تنقية الاستبيان بالرجوع إلى الاختبارات الإحصائية، حيث ستجعل قيمة معاملاتها من الممكن حذف أو الاحتفاظ بالعناصر التي تحدد أفضل تعريف للظاهرة المدروسة. في هذا المستوى، سوف ندرس هيكل عامل متغيرنا باستخدام تحليل المكون الرئيسي (PCA) وتحليل الموثوقية الداخلية للأبعاد التي سيتم الاحتفاظ بها.

التحليل العاملي الاستكشافي

الغرض من تحليل عامل الاستكشاف (AFE) هو تقليل عدد المتغيرات في قاعدة البيانات إلى مجموعة من العوامل أو الأبعاد. سيتم تجميع هذه المتغيرات في عدة عوامل وفقًا لدرجة ارتباطها، وبالتالي وصف نفس الجانب، هذا هو المكان الذي تكمن فيه قوة AFE من حيث تقليل البيانات على نفس الجانب من الظاهرة المدروسة. ومن هنا تأتي أهمية هذا التحليل لتطوير مقياس القياس بالنظر إلى أننا نبدأ من عدد كبير من العناصر التي تصف عدة جوانب لتنقية هذه البيانات إلى مجموعة أصغر مع احترام المعايير الإحصائية لهذا التحليل.

لتنقية الفقرات، نلتزم بطريقة تحليل المكونات الرئيسية (ACP) لمرونتها وأهميتها كطريقة استخراج عبر مجموعة من المعايير:

المتوسط الحسابي $\overline{X}$:يمثل القيمة المتوسطة الموجودة في منتصف البيانات التي تم حسابها من خلالها، ويستخدم لمعرفة اتجاهات الإجابات ؛ لدى المستجيبين خمسة خيارات للرد على فقرات الاستبيان، بدءًا من (1) للإشارة إلى أن المستجيب لا يوافق تمامًا على الفقرة، والتي يتم التعبير عنها ب "خيبة الأمل". على محمل الجد. "وينتهي بالمقياس (5)، مما يشير إلى أن السائل يتفق تمامًا مع الفقرة، والتي يتم التعبير عنها بعبارة" موافق تماما ". عندما تكون القيم المتوسطة أكبر من (3)، فهذا يعني أن الإجابات تميل إلى الموافقة، إما 4 أو 5، ولكن إذا كانت القيم المتوسطة أقل من (3)، فهذا يعني أن الإجابات تميل إلى الاختلاف، أي أقل من 3 أو 2 أو1.

الانحراف المعياري σ :الانحراف المعياري هو الجذر التربيعي للتباين $V_{(x)}$، وهو يقيس مدى أو قرب البيانات من بعضها البعض. يسمح لنا الانحراف المعياري بمعرفة ما إذا كان يمكن اعتبار المتوسط قيمة نموذجية تتمحور حولها القيم، لذلك غالبًا ما يستخدم كمؤشر على تشتت الإجابات أم لا. وفقًا للإحصائيين، عندما يكون الانحراف المعياري أقل من أو يساوي "1.5"، فهذا يعني أن البيانات ليست بعيدة عن بعضها البعض والعكس صحيح.

اختبار F لـــ *Ficher* :يفيد اختبار F لـــ*Ficher* في معرفة مدى الارتباط بين متغيرات النموذج المقترح في الدراسة، يجب أن تكون قيمتها كبيرة وذات دلالة إحصائية وذات معنى .

معامل *KMO*» *Kaiser Meyer et Olkin* » :يتيح هذا المؤشر تحديد درجة الارتباط بين المتغيرات وأهمية تحليل العوامل. ويقارن بين اتساع معاملات الارتباط مع اتساع معاملات الارتباط الجزئي (*Jolibert et Jourdan* 2009 ؛ قادري، 2017).

وتتراوح قيمته بين0 و1، وبالتالي يمكن استخدام البيانات إذا كان المؤشر بين 0.5 و1 (*Malhautra et al*، 2007)،

➢ KMO <0.5: غير مقبول	➢ KMO> 0.5: مقبولة.
➢ KMO>0.7: جيد	➢ KMO> 0.8: ممتاز

بشكل مفصل:

مقياس قياس ملائمة العينة : قياس كفاية أخذ العينات "*Measures of Sampling Adequacy*" لكل سؤال: تتوافق هذه القيم مع المدى الذي يتوقعه السؤال من خلال الأسئلة الأخرى، يجب أن تكون أكبر من 0.5 (*Yifan Wang* ، 2010، ص 111) مما يشير الى أن مستوى الارتباط بين المتغيرات في مصفوفة الارتباطات كافية لإجراء التحليل العاملي .

كروية *Bartlett* : يختبر هذا المؤشر الفرضية الصفرية التي تعتبر أن المتغيرات مستقلة عن بعضها البعض (*Malhotra et al*، 2007). وبمعنى اخر، من الضروري التحقق من أن الارتباطات بين المتغيرات ذات دلالة إحصائية (*Jolibert et Jourdan*، 2009). ولكي تكون البيانات قابلة للتحقيق، يجب أن يكون هذا الاختبار كبيرا، وهي مهمة عند عتبة ($P<0,05$)، أي أنها ترفض الفرضية البديلة، وبالتالي ترتبط المتغيرات ببعضها البعض. نقوم باختبار الفرضية الصفرية ووجود ارتباط في مصفوفة الارتباط (*Tabachnick et Fidell*، 2000).

التباين المفسر المتجمع (V(X) : يشير التباين التوضيحي التراكمي إلى النسبة التي تم شرحها من نموذج الدراسة، على هذا الأساس يتفق الاحصائيون على أن قيمة التباين الموضح يجب أن تتجاوز 50% ليكون جيدا ومقبولا عندما يساوي 50%.

2.1.4 مرحلة التحقق من الصحة

تهدف مرحلة التحقق من الصحة إلى التحقق من موثوقية وصحة البيانات الجديدة للمقياس المصمم (*Wang* ، 2010، ص 103). كما نسعى أيضا إلى تقليل كل من الخطأ العشوائي والخطأ المنهجي (الخطأ الذي يعتمد على أداة القياس) بشأن تحيزات التصميم للأداة. تساعدنا هذه الخطوة في التحقق من صحة أو عدم صحة الفرضيات المقترحة في البحث.

يعد التحليل العاملي التوكيدي مفيدًا للتحقق من صحة أو إزالة العوامل أو الفقرات التي تؤثر على موثوقية أداة القياس في شكل التشبعات العاملية من أجل التحقق من العلاقات التي تم الكشف عنها في الفرضيات، يوصى بالرجوع إلى مؤشرين: TلStudent ومعاملات الانحدار المعيارية (β). يجب أن تكون قيمة T أكبر من القيمة المطلقة ل 1.96 ويجب أن تكون معاملات الانحدار بين 1 و-1. لذلك، تكون العلاقة الخطية قوية عندما تكون القيمة المطلقة للمعامل قريبة من 1. يمكن قراءة نتائج الانحدار باستخدام المؤشرات الموضحة في الجدول 12

جدول 12: مؤشرات الإنحدار

R	معامل الارتباط المتعدد هو مؤشر معياري تختلف قيمته من -1 إلى +1، مما يوضح قوة العلاقة بين جميع المتغيرات التابعة والمستقلة. كلما زاد الارتباط، زادت العلاقة الخطية بين المتغيرات
R^2	معامل التحديد، هو مؤشر على تباين المتغير التابع في المعادلة الذي تسببه المتغيرات المستقلة. كما أنه يعطي جزءًا من تباين المتغير الموضح بواسطة المتغير التوضيحي.
B	المعامل القياسي يجعل من الممكن مقارنة مساهمة كل متغير. معامل الانحدار الذي تم إجراؤه على المقياس القياسي يتراوح بين -1 و+1.
اختبار F	تُظهر قيمته ما إذا كان التباين أو إضافة التباين الموصوف مهمًا. بعبارة أخرى، مهما كانت العلاقة قوية بين المتغيرات التفسيرية والمتغيرات المراد شرحها، يمكن أن توجد في جمهور السكان وليس فقط بسبب أخذ العينات العشوائية.
اختبار T	يجب أن تكون قيمته أكبر من القيمة المطلقة ل 1.96 .يوضح أن كل معامل من المتغيرات المعروضة في المعادلة مهم.

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على (*Carricano and Poujol*، 2008 ؛ *Tchouar*، 2021،ص178،حموتي ،2021،ص)

تمر هذه المرحلة عبر أربع خطوات:

الخطوة الأولى : جمع البيانات

بعد جمع البيانات في المرحلة الإستكشافية يجب تحديد المعايير ،وعلى الباحث احترام شروط خصائص العينة من حيث الحجم، وما يتعلق بتكوينها، فمن المستحسن اختيار عينة جديدة .

في حالة بحثنا قمنا بعمل مجموعة بيانات واحدة فقط أجريت عليها جميع التحليلات الإحصائية ،والسبب يرجع الى ضيق الوقت .

الخطوة الثانية : قياس الإعتمادية

يجب أن يقترن تحليل ACP بدراسة موثوقية الاتساق الداخلي معًا، حتى نتمكن من اختبار اتساق الأبعاد أو المقاييس الفرعية المختلفة والتحقق منها. يشير مفهوم التجانس إلى قدرة الفقرات على وصف وتمثيل جانب واحد فقط من نفس الهيكل(*Roussel and Wacheux*، 2005). على هذا النحو، من المهم احداث فرق بين مفهوم التجانس والاتساق الداخلي.

يشير التجانس إلى البعد الواحد بينما يشير التناسق الداخلي إلى درجة الاتساق أو حتى الارتباط بين الفقرات (*Cortina*، 1993).

يعد ألفا كرونباخ أحد أهم مؤشرات الموثوقية الداخلية والأكثر استخدامًا في البحث الذي يتضمن اختبار الهيكل (*Cortina*، 1993)، يتم استخدامه للتحقق من درجة الاتساق الداخلي بين الفقرات التي يتكون منها المقياس. عندما تميل قيمة ألفا نحو الواحد (1)، فان العناصر المكونة للمقياس أو المقياس الفرعي تعتبر ذات اتساق داخلي جيد وأن الأسئلة المطروحة تقيس بالفعل نفس المتغير، بينما في حالة المعاكسة، تميل قيمة ألفا من الصفر وبالتالي ستكون قيمة الاتساق الداخلي منخفضة(*Evrard et al*، 2009).

خلصت الدراسات التجريبية لقيمة ألفا كرونباخ، من التجارب البحثية الاجتماعية والنفسية ،الى أنه بالنسبة لدراسة استكشافية، تعتبر ألفا مقبولة إذا كانت بين 0.6 و0.8، بينما بالنسبة لتأكيد الدراسة، يجب أن تكون لها قيمة تساوي أو تزيد عن 0.8 (*Evrard et al*، 2009).

تقدم الأدبيات العديد من الاقتراحات حول قبول معامل ألفا. أشار *Nunnally* (1978) إلى أن المقياس الذي يحتوي على معامل ألفا أكبر من أو يساوي 0.7 مقبول. اقترح نفس الباحث في عام 1967 أنه يمكن قبول معامل α البالغ 0.6 أو 0.5 خاصة في المراحل الأولى من البحث (*Nunnally*، 1967).

وفقا لتصنيف اقترحه *De Vellis* (2003)، يعتبر معامل ألفا غير كاف إذا كان أقل من 0.6، منخفضا إذا كانت قيمته بين 0.6 و0.65، على الأقل مقبول بين 0.65 و0.7، جيد بين 0.7 و0.8 وجيد جدا بين 0.8 و0.9، ممتاز فوق 0.9.من المهم أيضًا الإشارة إلى أن القيمة العالية لمعامل ألفا يمكن أن تؤدي إلى التكرار بين الفقرات المولدة. بالاضافة الى ذلك، لهذا السبب يوصى بمراقبة مستوى الارتباط المتوسط بين الفقرات للتحقق من جودة قيمة معامل ألفا كرونباخ (*Cortina*، 1993 ؛ *Roussel and Wacheux*، 2005).

من خلال التحليل البعدي الذي أجراه *Cortina* (1993)، وجد أن قيمة ألفا تعتمد على حجم العينة، وعدد الفقرات، وقيمة متوسط الارتباط بين الفقرات وعدد الأبعاد. بالنسبة ل *Peterson* (1995)، كجزء من تحليله للأبعاد لتحديد العوامل التي قد تؤثر على قيمة ألفا كرونباخ، فقد أشار إلى أنه أثناء عملية تطوير المقياس، كان لعدد الفقرات المحذوفة تأثير إيجابي التأثير على قيمة معامل ألفاكرونباخ .

الخطوة الثالثة : قياس الصلاحية

تتيح هذه الصلاحية معرفة ما إذا كانت الفقرات المختلفة التي من المفترض أن تقيس متغيراً من النموذج تقيس هذا المتغير فقط وليس أخر، وإذا كان هذا الأمر صحيحاً، فان المقياس الذي تنتمي إليه هذه الفقرات له خصائص صحة التمييز.

في نفس الوقت، يتم تحديد التركيبات النظرية بشكل واضح ومستقل عن بعضها البعض؛ تشغل صلاحيتها التمييزية معظم العمل التحليلي في اختبارات التحقق من صحة الاستبيان. تشير الصلاحية إلى قدرة أدوات القياس المختارة على إتقان هذه المفاهيم النظرية بشكل أفضل.

في غالب الأحيان، يعتمد على تحليل العوامل المستخدمة في معظم الدراسات.

❖ **صلاحية المحتوى** : تهدف الى التأكد من أن" الأدوات المطورة من حيث المحتوى تمثل ما يتم قياسه" (*Perrien et al.*، 1984).

يتم تقييمه نوعيا إذا كانت مجموعة الفقرات المخصصة لمقياس المفهوم متجانسة نظريًا وإذا كانت تغطي جوانب مختلفةو يتضمن ذلك فحص ما إذا كانت مجموعة الفقرات التي يقصد منها قياس مفهوم ما متجانسة نظريًا معها وما إذا كانت تجسد جوانبها المختلفةو يجب التأكد من أن مخطوطة الفقرات لم تتجاوز تعريف المفهوم، بل على العكس لها نطاق واضح.

❖ **صلاحية الأثر**: تهدف إلى ضمان أن " مجموعة المؤشرات الموضوعة يمكن أن تمثل الظاهرة المراد دراستها " (*Evrard et al.*، 1997)، يكون مقتنعًا عندما تكون الصلاحية المتقاربة والصلاحية التمييزية مرضية.

❖ **الصلاحية المتقاربة** : محاولات لتقييم ما إذا كانت مؤشرات القياس تميل إلى أن يكون لها نفس الخصائص، أي أن "الارتباط بين الفقرات التي تقيس نفس السمة أكبر من الارتباط بين الفقرات التي لا تقيس نفس الظاهرة (*Evrard et al.*، 1997). وفقًا للمعيار الذي اقترحه *Fornell and Larker* (1981)، تكون الصلاحية المتقاربة قوية عندما تكون الصلاحية التبادلية بين البناء ومقاييسه (PVC) أكبر من 50٪ ؛ لذلك فان مؤشرات القياس جزءًا كبيرًا من التباين في الهيكل بدلاً من أخطاء القياس. تكون الصلاحية المنخفضة مؤكدة عندما تكون العلاقات بين البنية المقاسة ومؤشرات قياسها مهمة (*Wang*، 2010، ص 106).

❖ **الصلاحية التمييزية** : تستخدم هده الصلاحية للتحقق مما إذا كانت الفقرات المحتملة التي تقيس توليفات مختلفة (أو جوانب مختلفة لنفس المفهوم) يجب أن تكون ضعيفة الترابط من أجل التمكن من التمييز بين الظواهر؛ تفترض الصلاحية التمييزية أن التباين المشترك بين التركيبات أقل من التباين المشترك بين التركيبات ومقاييسها (*Fornell and Larker*، 1981).

يمكننا أن نستنتج أن هناك صلاحية تمييزية، أي أن قيمة **PVC** للهيكل أكبر من مربع الارتباط بين هذا البناء والآخر، هناك طريقة أخرى تتمثل في استخدام نموذج ليس له قيود ارتباط بين التركيبات المختلفة ونموذج يثبت الارتباط بين التركيبات عند الواحد، ويتم تأكيد صحة التمييز إذا كان الفرق بين قيم chi لهذين النموذجين مهمًا.

❖ **الصلاحية الاسمية** : تتعلق بالعلاقة بين المفاهيم ؛ السؤال هو ما إذا كانت الصلة بين مقاييس المفاهيم المختلفة متوافقة مع التوقعات النظرية التي تشكلت في الدراسات السابقة.

في حالة ربط المفهوم بالسلوكيات ؛ نستخدم الصلاحية التنبؤية التي تحدد مؤشرات الجودة للنموذج، بالإضافة الى قيمة الإختبار والسببية التي تربط هيكل مختبر من طرف آخرين (*Yifan Wang* ، 2010 ؛ *Tchouar* ،2021،ص180) .

❖ **مؤشرات اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات** : لمعرفة طريقة الاختبار المناسبة والبرنامج المناسب لها، نحتاج الى اختبار التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة . قبل الانتقال إلى اختبار الفرضيات، يجب أن يكون الباحث على دراية كاملة بالبيانات التي تم جمعها عن العينة قيد الدراسة ومعرفة شكل توزيعها ،سواء كان طبيعيا أم لا.

نقول عن البيانات أنه يتم توزيعها بشكل طبيعي إذا تم توزعها حول الوسط الحسابي بطريقة منتظمة، بغية معرفة شكل توزيع المنحنى لدينا مؤشر الإنحراف ومؤشر الانبساط .

- **معامل الإلتواء** *Skewness*

نستخدم هذا المعامل لمعرفة اتجاه الإجابات التي قدمتها عينة الدراسة، من خلال الإستبيان باستخدام سلم *Likert* ذو خمس سلالم، نقول عن الإجابات بأنها تميل نحو الموافقة اذا كانت ضمن قيم السلم «4،5» في هذه الحالة يكون معامل الإلتواء سالب.

أو على العكس من ذلك، أي ميل للرفض اذا كانت ضمن قيم السلم «1،2» في هذه الحالة ،يكون معامل الإلتواء أكبر من الصفر (موجب) . ولكن اذا كان معامل الالتواء يساوي 0 ،فهذا يعني أنه لا يوجد التواء، وهو ما يقودنا الى حقيقة أن إجابات العينة تميل نحو محايد، أي السلم «3». لكي تتبع البيانات التوزيع الطبيعي، يجب أن يكون معامل الالتواء بين -2 و+2 (*Hair*، 2010، *Byrne*، 2010؛ بوسيف، 2017، ص81). بشكل عام، يقترب منحنى التوزيع من التوزيع الطبيعي عندما يقترب معامل الالتواء من "الصفر".

- **معامل التفرطح** *Kurtosis*

يسمى أيضا بمعامل الإنبساط ،أي درجة انبساط المنحنى ،والتي تعبر عن شكل توزيع إجابات لعينة من الدراسة. عندما تكون الإجابات متقاربة، ينخفض إنبساط المنحنى ،و في هذه الحالة قيم المعامل موجبة، ولكن بخلاف ذلك تكون الإجابات الخاصة بالعينة مبعثرة ومتباعدة عن بعضها عندما يزيد إنبساط منحنى التوزيع وتكون قيم معامل التفرطح سالبة، بشكل عام نقول عن البيانات بأن توزيعها يقترب من التوزيع الطبيعي عندما تؤول قيمتها إلى الصفر ولا تتجاوز أو تساوي «8».

الخطوة الرابعة : تطوير معايير القياس

بعد التأكد من صحة الاستبيان والتحقق من مصداقية فقراته، يقوم الباحث بحساب نتائج قياسات الاستبيان. تحليلات إحصائية مناسبة لتأكيد أو عدم تأكيد الفرضيات. يكتسب تطوير "المعايير" أهمية أساسية في المقارنات التي يمكن إجراؤها مع الدراسات التجريبية السابقة أو اللاحقة. على هذا الأساس فان وجود أو عدم وجود روابط بين متغيرات بحثية معينة يتوافق مع النتائج والتوقعات المستمدة من النظريات المرتكزة على الأعمال السابقة (عشعاشي ،2018،حموتي،2021).

3.1.4 طريقة المعادلات الهيكلية

نماذج المعادلات الهيكلية (MES) هي نماذج إحصائية معقدة تربط المفاهيم غير قابلة للرصد. تم تطويرها لفحص العلاقات السببية المتعددة، لكن استخدامها امتد الى الوقت الحاضر. يعتمد مبدأه على صياغة التحليلات وانحدارات العوامل. تشكل نماذج المعادلات

الهيكلية ذات المتغيرات الكامنة طريقة لنمذجة الظواهر القادرة على تحديد أنظمة التفاعل المعقدة بوضوح. تساعد في تحليل البيانات ويعتبر بمثابة تعميم للعديد من النماذج الكلاسيكية (تحليل المكونات الرئيسي، تحليل العوامل ،...). تم إجراء البحوث حول موضوع معالجة ما يسمى بالمتغيرات الكامنة، وإدخال مفهوم السببية في النماذج الإحصائية. منذ بداية القرن العشرين (*Jakobowicz*, 2007). بالإضافة إلى ذلك، تم تطوير نماذج المعادلات الهيكلية ذات المتغيرات المتأصلة(الكامنة) في تعاون وثيق بين مجالات التطبيق المختلفة، أولاً وقبل كل شيء في عالم علم الاجتماع وعلم النفس الكمي بفضل إمكانية اختبار النماذج المعقدة في استخدام المفاهيم التي لا يمكن التعبير عنها بشكل مباشر، ثم في علوم الإدارة حيث تسمح بتقييم العمليات، وتوجد مدرستان فكريتان في تقدير هذه النماذج.

الأولى، استنادًا إلى تقدير التغيرات باستخدام مقدر الاحتمالية القصوى، ينبع من بحث ويتم تطبيقه على نطاق واسع في علم الاجتماع وعلم النفس.

الثانية، التي بدأها *Herman Wold* أستاذ *Jöreskog*، تستند إلى تقدير بواسطة ما يسمى بالمربعات الصغرى الجزئية. لقد عارض هذان التياران بعضهما البعض لسنوات عديدة مع ميزة طفيفة للأول بفضل النظرية الأكثر تعمقًا والبرامج الأكثر تطورًا.

الفصل الرابع

تحليل ومناقشة النتائج

مقدمة الفصل

خصصنا هذا الفصل على الدراسة الميدانية للبحث، والتي سنستعرض فيها نتائج الاختبارات الاحصائية للمتغيرات النوعية والكمية، ومدى صلاحيتها في الدراسة، وكذا الخطوات المختلفة التي يتضمنها نتائج التحليل الاستكشافي والتوكيدي للبيانات المتمثلة في: تحليل المكونات الأساسية، التحليل العاملي التوكيدي ونختم بعرض نتائج اختبار الفرضيات وأيضا مناقشة نتائجها مع الدراسات السابقة. على هذا الأساس الغرض من هذا الفصل هو تقديم نتائج اختبار موثوقية فقرات الاستبيان (سلالم المستخدمة لقياس المتغيرات في الاستمارة)، والاتساق الداخلي للفقرات وتحليل المؤشرات الوصفية (المتوسط والانحراف) وكفاية البيانات (KMO وكروية Bartlett) كل ذلك باستخدام برنامج *SPSS*" نسخة 0.25. ولمعرفة التوزيع الطبيعي للبيانات نتأكد من سلامة مقاييس الشكل (الالتواء والتفرطح) وكذلك سنقوم باستعراض نتائج التحليل الاحصائي العاملي التوكيدي (AFC) المتمثلة في التشبعات العاملية (لمدا) باستخدام برنامج *STATISTICA*.08 وذلك بغية التأكد من قدرة المتغيرات المقاسة (الفقرات) على قياس المتغيرات الكامنة المتمثلة في: واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (EPCI) ومدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (APCI) والحوكمة في المؤسسات الاقتصادية (GOUV) وأخيراً تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة (DEFPCI). لذلك فإن دراسة التحليل الاستكشافي للبيانات تعد شرط أساسي قبل اختبار العلاقات المتمثلة في فرضيات نظرية التي تم تلخيصها في النموذج النظري لدراستنا الذي يسمى أيضاً بالنموذج الهيكلي. وفي النهاية، سنقوم بمناقشة نتائج الدراسة ومقارنتها بالدراسات السابقة.

المبحث الأول: تحليل نتائج التحليل العاملي الاستكشافي

خصصنا هذا البند لفحص المقاييس المتعلقة بالمتغيرات النوعية المتعلقة بالنظام المحاسبي العالمي [واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسة الاقتصادية (EPCI)، مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (APCI)، الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية (GOUV) وتحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة (DEFPCI)]. البيانات المدروسة تم جمعها في ولاية تلمسان، تموشنت،وهران،بلعباس،معسكر، وقد إستخدمنا استمارة ورقية (مقابلة وجهاً لوجه) مع عينة مؤلفة من 123 محاسب ،قمنا بتوزيع ما مجموعه 250 استمارة ورقية وتم استرداد فقط 145 استبيان، 22 منها تم حذفها بسبب عدم اكتمالها في الأخير تم الحصول على 123 استبيان.

إن قيامنا بإجراءات هذا التحليل العاملي الاستكشافي الذي يسمح لنا، بتنقية الفقرات الغير صالحة من خلال اختبار الموثوقية (ألفا كرونباخ)، واختبار الصلاحية (KMO، ....).

1.1 التحليل العاملي الاستكشافي "مصداقية المقياس"

1.1.1 متغير "واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسة الاقتصادية"

قمنا بتصميم مقياس متعدد الفقرات مؤلف من 08 فقرة لقياس المتغيرات المقاسة المتعلقة بـــــــ واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسة الاقتصادية. ولكي نستطيع تعميم نتائج AFE، اجرينا اختبار موثوقية الفقرات من خلال مؤشر الاتساق الداخلي الموضح في الجدول رقم (12)، الذي يعتبر شرط ضروري لاختبار التجانس. التي يتم حسابه، من جانب ارتباط كل متغير مقاس بالمقياس العام؛ ومن جانب آخر، يحسب عن طريق حذف الفقرة الغير صالحة. يجمع الاحصائيين أن الاتساق الداخلي تتراوح قيمة ما بين 0 (عندما يكون التناسق الداخلي منخفض) و1 (عندما يكون التناسق الداخلي مرتفع). إن التخلص من الفقرات الفاسدة يمكننا من تحسين قيمة مؤشر ألفا كرونباخ. لم يتم تسجيل أي قيم منخفضة ل αكرونباخ وبالتالي لم يتم حذفها كون أن الاحصائيين على غرار الباحث *Devellis* (2003) أجمعوا أغلبهم أن عتبة قبول αكرونباخفي الدراساتالاستكشافيةلابد من تجاوز قيمة 0.6.

إن معامل ألفا كرونباخ كما أشرنا إليه في الفصل الثالث يقيس مدى الارتباط المسجل في الاجابات خلال تقييمها لنفس الفقرة وبالتالي لإثبات صحة تقارب الاجابات على الفقرات، بمعنى التأكد من أجوبة أفراد العينة على فقرات الاستبيان بحيث لو أعادوا الاجابة مرة أخرى على فقرات الاستبانة، فإن درجة تشابهها مع الاجابة الأولية يكون بدرجة (نسبة) معينة، بحيث أن احتمال إعادتهم لنفس الاجابة يتم التعبير عنه بنسبة معينة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (12) أن نتائج المتوسط الحسابي للإجابات حول الفقرات كانت مقبولة بحيث تروحت قيمتها ما بين [3,3902 و3,9187] بحيث نلاحظ أن قيمتها فاقت 3 وتشير بذلك أن اجابات المحاسبين في العينة المدروسة توجهت نحو الموافقة أما المتوسط العام كان [$\bar{X}$**=3,518**]. الانحراف المعياري لجميع الفقرات بدروره كانت قيمتها محصورة ما بين [95821, و1,25099] (كانت قيمته قريبة من 1.2) أما قيمة الانحراف المعياري الاجمالي [**σ =1,29**] وبالتالي تشير النتيجة المتحصل عليها بأن الإجابات متقاربة وغير مختلفة. كذلك معامل اعتمادية فقرات ألفا كرونباخ سجل قيم محصورة مابين

[838, ,و878,] أما نتيجة اختبار ألفا كونباخ لمتغير " واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسة الاقتصادية " [**0**,870] وبالتالي نستنتج في العموم أن فقرات الاستمارة كانت مقبولة.

اختبارFلـــ.Ficher هو الآخر كان معنوي بقيمة (24,141) وبالتالي على العموم إن الفقرات كانت ذات اعتمادية جيدة.

الجدول رقم (13):نتائج تحليل اعتمادية فقرات متغير " واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسة الاقتصادية "

مقياس **متعدد [EPCI] " واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسة الاقتصادية ": الاتساق الداخلي**				
إجمالي إحصائيات الفقرة				
الفقرات	**المتوسط الحسابي** $\bar{X}$ **=3,518**	**الإنحراف المعياري** **σ =1,29**	**الارتباط الكامل للفقرات المصححة**	**ألفا كرونباخ في حالة حذف عنصر**
EPCI1	3,3902	1,18484	,771	,835
EPCI2	3,9187	1,14228	,624	,853
EPCI3	3,3415	1,16527	,746	,839
EPCI4	3,9106	,95821	,607	,855
EPCI5	3,0894	1,23480	,661	,849
EPCI6	2,9756	1,25099	,413	,878
EPCI7	3,7317	1,05639	,769	,838
EPCI8	3,7886	1,01021	,430	,872
عدد الفقرات الأولية : 08		عدد الفقرات المستعملة: 08		عدد الفقرات المحذوفة :00
اختبار ANOVA		F= 24,141		Signification = 0.000
Alpha Cronbach=**0**,870				

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج SPSS.25 (العدد =123).

و قد أجرينا أيضاً تحليلًا عاملي لاختبار الفقرات القياس (EPCI 1, EPCI 2, EPCI 3, EPCI 4, EPCI 5, EPCI 6, EPCI 7, EPCI 8)، بحيث تم تلخيص نتائج التحليل الاحصائي في الجدول رقم (13). هذا الإجراء يتيح تحديد مصفوفة المتغيرات (أي التحميلات أو التشبعات العاملية) لكل فقرة ومحاور العوامل وكذلك لحساب التباين المرتبط بها. كما يشير ال ACP إلى أن متغير " واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسة الاقتصادية " الذي تم تشكيله هو أحادي

البعد للمتغيرات المقاسة (EPCI 1, EPCI 2, EPCI 3, EPCI 4, EPCI 5, EPCI 6, EPCI 7, EPCI 8) ترتبط بشكل مع متغيرخا الكامن (EPCI). بحيث سجلت جميع قيمها تشبعا عامليا أكبر من0.5 وكذلك قواسم مشتركة (جودة تمثيل) أكبر من 40%، كذلك يتم تمثيل 66,479 % من المعلومات التي تمت دراستها بواسطة عامل وحيد الذي يحتوي على فقرات المتغير الدروس. إن نتائج إختبار كفاية العينات المعروف بـــKMO (**0**, 767) جيد جداً بما أنها أكبر من 0.5. كذلك نلاحظ أن اختبار كروية *Bartlett*(X^2 = 538,084) بمعنى كي تربيع كان معنوي وأن البيانات المحصل عليها قابلة لتحليل المتغيرات التي كانت ذات دلالة إحصائية أي أكبر من 5% (p< 0.05).

الجدول رقم (14): التحليل العاملي الاستكشافي لمقياس " واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسة الاقتصادية "

فقرات EPCI1	التشبعات العاملية	جودة التمثيل
EPCI1	,856	,744
EPCI2	,738	,780
EPCI3	,828	,694
EPCI4	,712	,587
EPCI5	,763	,619
EPCI6	,509	,315
EPCI7	,835	,757
EPCI8	,540	,822
التباين المفسر	66,479	
Factorisation (مقياس جودة أخذ العينات.)	**KMO=0**, 767	*Test de Bartlett* p=0,000 < 0.05
		ddl = 28
		Khi-carré approx$_{\chi^2}$ =538,084

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج SPSS.25 (العدد =123).

2.1.1 متغير "مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق على المؤسسة الاقتصادية":

يتضمن مقياس " مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق على المؤسسة الاقتصادية " 08 فقرات مقتبسة من دراسات سابقة. من خلال نتائج اختبار الإعتمادية نلاحظ أن هذا المقياس هو متجانس (الجدول رقم 14). من الجدول، يظهر لنا بأن خصائص الاتساق الداخلي للمتغير أن قيمة ألفا كرونباخ هي 0.82. اختبار *Ficher* كان هو الآخر معنوي ومتوسط الاجابات قيمته أوضحت أن أغلب الاجابات عبر عن الموافقة بحيث كانت أكبرمن 3.5 وأن نتيجة الانحراف المعياري 1.006

أوضحت أن البيانات غير متشتتة ومتقاربة إلى حدٍ ما. لذلك ،تقودنا النتائج التي التي توصلنا إليها ضرورة المحافظة على جميع الفقرات المرتبطة بـــ" مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق على المؤسسة الاقتصادية APCI"كون أن هذا الاخير اتساقه الداخلي جيد.

تإن تحاليل المعاملات الاستكشافية تهدف المدونة في الجدول رقم (14) إلى جمع المعلومات حول متغير APCI. يشير اختبار أبعاد هذا المتغير الذي أجريناه على العينة إلى أن أغلب الفقرات ترتبط مع نفس المتغير(APCI). بحيث لديهم تشبعات عاملية أكبر من 0.5، ماعدا ثلاثة عناصر المتمثلة في (APCI6 ; APCI5 ; APCI1) . التباين المفسر أوضح أن أكثر من 60% من النموذج تم تفسيره. كذلك أشارت نتيجة معامل كفاية العينات (KMO = 0.706) أن جودة الارتباطات بين الفقرات جيدة ومرتبطة فيما بينها ارتباطا وثيقا. جودة التمثيل كانت جيدة وبما أن نتيجة اختبارها معنوية نقول أنه قد تحققنا من الفرضية العدمية التي تفترض وجود استقلالية بين المتغيرات مستقلة وأنه قد تم التحقق من أن ارتباطات بين الفقرات هي ذات دلالة إحصائية (أي أن$P<0.05$).

الجدول رقم (15): نتائج اعتمادية فقرات متغير " **مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق على المؤسسة الاقتصادية** "

مقياس متعدد [APCI] " مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق على المؤسسة الاقتصادية ": الاتساق الداخلي				
إجمالي إحصائيات الفقرة				
الفقرات	**المتوسط الحسابي** $\bar{X}$=3,542	**الإنحراف المعياري** σ =1,006	**الارتباط الكامل للعناصر المصححة**	**ألفا كرونباخ في حالة حذف الفقرة**
APCI1	2,9587	1,18601	,288	,481
APCI2	3,7355	1,02281	,468	,454
APCI3	3,8678	,94817	,539	,447
APCI4	4,0083	,91739	,462	,462
APCI5	3,0496	1,10944	,323	,476
APCI6	3,1322	1,09500	,341	,474
APCI7	4,2810	5,38241	,296	,781
APCI8	3,9835	,80605	,518	,461
عدد الفقرات الأولية :08		عدد الفقرات المستعملة:08		عدد الفقرات المحذوفة :00
اختبار ANOVA		F= 34,044		*Signification* = 0.000
Alpha Cronbach= **0,82**				

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج SPSS.25 (العدد =123).

الجدول رقم (16):التحليل العاملي الاستكشافي لمقياس " مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق على المؤسسة الاقتصادية "

فقرات APCI	التشبعات العاملية لمصفوفة المكونات	جودة التمثيل
APCI1	,360	,633
APCI2	,747	,625
APCI3	,876	,830
APCI4	,808	,824
APCI5	,445	,571
APCI6	,487	,552
APCI7	,740	,562
APCI8	,781	,612
التباين المفسر	65.122	
Factorisation (مقياس جودة أخذ العينات.)	**KMO=0**, 706	*Test de Bartlett* p=0,000 < 0.05
		ddl = 28
		Khi-carré approx$_{\chi^2}$ =479,979

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج SPSS.25 (العدد = 123).

3.1.1 المتغير "الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية":

تم تكييف ثلاثة عشرة فقرة (GOUV1. GOUV2. GOUV3 ; GOUV4 ; GOUV5 ; GOUV6 ; GOUV7 ; GOUV8 ; GOUV9 ; GOUV10 ; GOUV11 ; GOUV12 ; GOUV13) من متغير الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية من دراسات سابقة التي تم التحقق من صحتها واختبارها مسبقًا في هذا السياق. نلاحظ أن متوسط إجابات المستجوبين كان أكبر من 3.5 [=3,592$\overline{X}$] بالنسبة لجميع الفقرات المتعلقة بالمتغيرات الجلية لقياس متغير GOUV. نلاحظ أنها مالت نحو الموافقة. بانحراف المعياري [σ =1,04] هو أكبر من من 1.5يشير بأن البيانات متقارب البيانات والإجابات.

قيمة ألفا كرونباخ أكبر من 90%[**0**, 934]. معامل فيشر كان اختباره معنوي وأكد بذلك صلاحية المتغيرات المقاسة لقياس متغير "**GOUV** "، (أنظر الجدول رقم16).

الجدول رقم (17): نتائج تحليل اعتمادية فقرات متغير " الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية "

مقياس متعدد [GOUV] " الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية ": الاتساق الداخلي				
إجمالي إحصائيات الفقرة				
الفقرات	المتوسط الحسابي $\bar{X}$=3,592	الإنحراف المعياري σ =1,04	الارتباط الكامل للعناصر المصححة	ألفا كرونباخ في حالة حذف الفقرة
GOUV1	3,3866	1,05050	,631	,930
GOUV 2	3,0672	1,12545	,679	,928
GOUV 3	3,4622	1,00667	,688	,928
GOUV 4	3,5378	1,18458	,622	,930
GOUV 5	3,2437	1,04124	,545	,932
GOUV 6	3,7395	1,04527	,787	,924
GOUV 7	3,8571	1,00242	,767	,925
GOUV 8	3,8067	1,05185	,838	,923
GOUV 9	3,5630	1,07071	,731	,926
GOUV 10	3,6891	1,07945	,766	,925
GOUV 11	3,7563	,96521	,699	,927

GOUV 12	3,6723	,95766	,689	,928
GOUV 13	3,7143	1,07469	,589	,931
عدد الفقرات الأولية :13			عدد الفقرات المستعملة:13	عدد الفقرات المحذوفة :00
اختبار ANOVA			F= 12,210	*Signification* = 0.000
Alpha Cronbach=**0**, 934				

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج SPSS.25 (العدد = 123).

إن النتائج المدونة في الجدول رقم (18) أوضحت موثوقية جيدة للمقياس المتعلق بمتغير "GOUV ". جميع الفقرات تساهم في قياس متغيرها الكامن بقيمة جيدة (تشبعات عاملية أكبر من 0.6). إضافة إلى ذلك، يمثل العامل المدروس تباينا إجمالياً مفسرا جدا مقبولا في "حوكمة في المؤسسات الاقتصادية" بنسبة (60.072%). إن الفقرات الثلاثة عشرة لها جودة تمثيلية مقبولة (جلها أكبر من 0.55) ما عدى اثنان منها ويتعلق الأمر بـــ **GOUV 5** و**GOUV 13** ولكنها قريبة من 50%. قيمة الـــ KMO(0.834) واختبار كروية *Bartlett* كانت هي الأخرى معنوية.

جدول رقم (18):التحليل العاملي الاستكشافي لمقياس " الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية "

عناصر GOUV	التشبعات العاملية لمصفوفة المكونات GOUV	جودة التمثيل
GOUV1	,682	,613
GOUV 2	,725	,700
GOUV 3	,739	,638
GOUV 4	,663	,613
GOUV 5	,606	,411
GOUV 6	,839	,759
GOUV 7	,815	,725
GOUV 8	,879	,826
GOUV 9	,787	,686
GOUV 10	,818	,743
GOUV 11	,753	,606
GOUV 12	,748	,576

GOUV 13	,644	,432
التباين المفسر	64,072	
Factorisation **(مقياس جودة أخذ العينات.)**	**KMO= 0**, 834	*Test de Bartlett* p=0,000 < 0.05
		ddl = 78
		Khi-carré approx$_{\chi}$ ^{2} =834

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج SPSS.25 (العدد =123).

4.1.1 المتغير " تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة "

استخدمنا خمس فقرات اعتمادا على دراسات سابقة (DEFPCI5 ; DEFPCI4 ; DEFPCI3 ; DEFPCI2 ; DEFPCI1) معبرة عن متغير تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة، كما هو موضح الجدول رقم (19)متوسط إجابات العينة المدروسة مالت نحو الموافقة بحيث تجاوزت قيمتها 3.5 [$\overline{X}$ 3,750 =]، الإنحراف المعياري هو الآخر كانت جميع قيمه (أقل من 1) جيدة جدا وأشارت على عدم الاختلاف في إجابات بيانات العينة. ألفا كرونباخ هي الأخرى تجاوزت قيمتها الـــــ80%.

بناءا على هذه النتائج نلاحظ أن اختبار موثوقية متغير " تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة " هو متجانساً لكون أن البيانات المتعلقة بالاتساق الداخلي كانت كلها ذات دلالة إحصائية. التباين المفسر بلغت نتيجته 66.261% وبين أن أكثر من 65% من البيانات قامت بتفسير النموذج المدروس وهذا يؤكد صلاحية فقرات متغير " **DEFPCI**" لقياس متغير " تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة ".

الجدول رقم (19): نتائج تحليل اعتمادية فقرات متغير "تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة"

مقياس متعدد [DEFPCI] " **تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة** ": الاتساق الداخلي				
إجمالي إحصائيات الفقرة				
الفقرات	المتوسط الحسابي $\overline{X}$ = 3,750	الإنحراف المعياري σ =,949	الارتباط الكامل للعناصر المصححة	ألفا كرونباخ في حالة حذف الفقرة
DEFPCI1	3,8595	,88794	,698	,845
DEFPCI2	3,5868	1,03818	,673	,852
DEFPCI3	3,8347	,89766	,726	,839
DEFPCI4	3,6529	1,02234	,761	,829
DEFPCI5	3,8099	,92479	,644	,857

عدد الفقرات الأولية :05	عدد الفقرات المستعملة:05	عدد الفقرات المحذوفة :00
اختبار ANOVA	F= 4,633	*Signification* = 0.000
Alpha Cronbach=**0**, 872		

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج SPSS.25 (العدد = 123).

يحتوي المتغير الكامن " تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة " على خمس فقرات وقد أشارت نتائج التحليل العاملي لإجابات العينة في هذا الصدد إلى أنها أحادية البعد. مصفوفة المكونات هي الأخرى (الموضحة في الجدول رقم 20) بينت أن التشبعات العاملية للمتغيرات الخمسة جيدة ومشجعة من (بين 0.63 و0.735). إن قيم جودة التمثيلية فاقت معظمها الـ60% وبالتالي الفقرات المدروسة لها درجة تمثيلية جيدة جداً. في نفس السياق، نتائج التباين المفسر كانت قيمته جيدة لكونه قام بتفسير أكثر من 66% النموذج (66.261%)، وبالتالي نتيجة مرضية. اختبار كروية *Bartlett* كان هو الآخر معنوي(p = 0.000، ddl = 10، x^2 =297.2) وأن قيمة معامل كفاية العينات KMO كانت ممتازة (0.829)، الأمر الذي يدل على التوافق بين الفقرات الخمسة وزيادته على الحد الأدنى المقبول (50%) على هذا الاساس نقول أن البيانات يمكننا استخدامها للتحليل العاملي التوكيدي وكذا اختبار الفرضيات.

الجدول رقم (20) : التحليل العاملي الاستكشافي لمقياس " تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة "

فقرات	**التشبعات العاملية لمصفوفة المكونات**	جودة التمثيل
DEFPCI1	,813	,661
DEFPCI2	,793	,630
DEFPCI3	,837	,700
DEFPCI4	,857	,735
DEFPCI5	,766	,587
التباين المفسر	66,261	
Factorisation (مقياس جودة أخذ العينات.)	**KMO= 0**, 829	*Test de Bartlett* p=0,000 < 0.05
		ddl = 10
		Khi-carré approx$_{\chi}$ ^{2} =297,200

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج SPSS.25 (العدد =123).

المبحث الثاني: عرض نتائج (AFC) التحليل العاملي التأكيدي بإستخدام STASTICA.08

وفقًا للباحث *Leclinche* ــ (2016, p.266) أنه للتحقق من صحة وسلامة النموذج النظري للدراسة بإستخدام SEM أي طريقة المعادلات الهيكلية، يجب القيام بالاختبار من خلال خطوتين أساسيتين التاليتين: (1): تحديد نموذج القياس، (2): تحديد النموذج الهيكلي. فيما يتعلق بنموذج القياس، إن إجراء التحليل العاملي التأكيدي (AFC) في هذا الخصوص يجب أن نتحقق من قابلية المتغيرات المقاسة (فقرات) في القياس الفعلي والحقيقي للمتغير الكامن المتعلق بها، وبذلك دراسة مساهمة عواملها في تفسير المتغيرات الكامنة. وفقاً لـــ *Gardès* (2018) إن تحليل العامل التأكيدي يعد أحد التطبيقات الرئيسية لطرقة النمذجة بالمعادلات الهيكلية [SEM]. في حالة تحليل الـــAFC، يتم استخدام طريقة النمذجة بالمعادلات الهيكلية وذلك بغية التحقق من صحة مؤشرات القياس وذلك باستخدام المقياس الذي تمت تنقيحه سابقًا من خلال التحليل العاملي الإستكشافي (*Leclinche*,2016, p.266).

في خضم هذه الخطوة، نقوم بإعداد تحليلات العوامل التوكيدية وذلك بغية التأكد من سلامة نموذج القياس (المتغيرات الكامنة ومتغيراتها المقاسة) وكذا التحقق من التناسب الجيد للنموذج مع البيانات التجريبية. على هذا الأساس وقبل الشروع في تحليل الـــAFC، من الضروري التأكد من التوزيع الطبيعي للمتغيرات المقاسة (الفقرات) من أجل اختيار طريقة التقدير المناسبة للتحليل.

1.2- اختبار طريقة التقدير المناسبة

1.1.2 – اختبار التوزيعات الطبيعي لنماذج القياس

إن اختبار التوزيع الطبيعي يعنى التأكد من التوزيع المتناضر للبيانات، في حين إن التوزيع الذي يقترب من التوزيع الطبيعي سيكون له درجة انحراف (الانحراف المعياري) معينة يسمى تحيز إلى اليمين أو تحيز إلى اليسار. وللتأكد من التوزيع الطبيعي أم لا لإجابات المستجوبين أي ردود العينة المدروسة على فقرات الاستبيان، ولمعرفة الطريقة المناسبة لإجراء الاختبار للدراسة وكذلك اختيار البرنامج المناسب يتوجب علينا إجراء اختبار التوزيع الطبيعي للأجوبة التي أدلت بها عينة الدراسة وذلك من خلال مقارنة معامل *Skewness* أي درجة الالتواء بغية معرفة اقتراب منحنى الاستجابات من التوزيع الطبيعي (معامل الالتواء يميل نحو الصفر) وكذا معامل *kurtosis* أي درجة التفرطح تميل هي الأخرى نحو الصفر وللتاكد تقارب أو تباعد البيانات. إن هذان المؤشران ينطبقان على المتغيرات المقاسة (الكمي أو المتغير الجلي) على مقياس النسب.

1.1.1.2 معامل الإلتواء

معامل الالتواء يتيح معرفة المدى الذي تميل به الإجابات على الفقرات التي أدلت به العينة المدروسة، بمعنى معرفة هل مالت الاجابات (بصفة عامة(إلى الموافقة: بمعنى الإجابات مالت نحو أرقام سلم ليكرت الكبيرة [موافق تماما (5)، موافق (4)، على مقياس ليكرت] هنا يكون الاتواء سالب. أو مالت نحو عدم الموافقة أي نحو أرقام السلم ليكرت الصغيرة [بالتأكيد غير موافق تماما (1)، غير موافق (2)] هنا يكون اللاتواء موجب. بينما ينعدم الإلتواء عندما يقترب معامل الإلتواء من الصفر أي أن اجابات المستجوبين تتوزع بالتساوي حول سلم ليكرت [محايد أي السلم (3)]. إن النتيجة الموجبة لهذا المعامل تعني أن مجمل الاجابات مالت نحو عدم الموافقة أي الارقام 1 أو 2، بينما تكون قيمتها سالبة عندما تميل مجمل الاجابات نحو الموافقة أي الارقام 5 أو 4.

إجمالا نقول أن منحنى توزيع الادابات يكون يقترب من التوزيع الطبيعي عندما تؤول قيم هذا المؤشر إلى القيمة المعدومة إي إلى 0، والعكس صحيح كلما زادت هذه القيمة يعني أن المنحنى غير متناظر ويبتعد عن التوزيع الطبيعي.

الجدول رقم (21)يلخص لنا أبرز النتائج التي أوضحت في مجملها أن قيم معاملات الإلتواء هي سالبة مما يدل على أن إجابات العينة مالت نحو الموافقة أي أجابت بـــ (5 أو4) وبالتالي اقتراب الاجوبة على الفقرات من من التوزيع الطبيعي.

الجدول رقم (21):نتائج قيمة مؤشر الإلتواء

المتغيرات المقاسة	قيمة الالتواء	المتغيرات المقاسة	قيمة الالتواء
EPCI1	-0,791	**GOUV1**	-0,916
EPCI2	-1,398	**GOUV2**	-0,263
EPCI3	-0,596	**GOUV3**	-0,972
EPCI4	-1,505	**GOUV4**	-0,893
EPCI5	-0,302	**GOUV5**	-0,509
EPCI6	-0,156	**GOUV6**	-1,294
EPCI7	-1,041	**GOUV7**	-1,317
EPCI8	-0,957	**GOUV8**	-1,446
APCI1	0,110	**GOUV9**	-0,770
APCI2	-1,070	**GOUV10**	-1,228
APCI3	-1,342	**GOUV11**	-0,768
APCI4	-1,458	**GOUV12**	-1,036
APCI5	-0,274	**GOUV13**	-0,839
APCI6	-0,141	**DEFPCI1**	-0,640
APCI7	-1,001	**DEFPCI2**	-0,770
APCI8	-1,227	**DEFPCI3**	-0,726
		DEFPCI4	-0,507
		DEFPCI5	-0,646

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج STATISTICA.08 (العدد = 123)

عموماً نقول عن مؤشر الإلتواء بأنه مقبول إذا قلت قيمته عن 1 (*Carrino, Poujol etBertrandias*, 2010, *Chikh*, 2017, p.176). من خلال الجدول رقم (21)، نلاحظ أن نتائج هذا المؤشر جلها سالبة ومحصورة ما بين بين 0

و-1 بحيث تتراوح نتائجها ما بين (+0.110 و-1.505)، وهذا يشير إلى فكرة مفادها أن الردود على فقرات الاستبانة وفقًا لمقياس ليكرت مالت نحو الموافقة. هنا نقول أن الفقرات تمت الاجابة عليها بالايجاب من طرف المحاسبين، ماعدا (**APCI1**) وبالتالي كانت نتائج قيم مؤشرات الإلتواء سالبة وبالتالي عبرت عن رأيهم بالموافقة على فقرات الاستبانة. مما سبق يمكن القول الإجابات لها توزيع طبيعي وهذا يعتبر نتيجة جيدة جداً.

2.1.1.2 مؤشر التفرطح

هنا يتعلق الأمر بحساب مؤشر التفرطح حول متوسط أجوبة العينة المدروسة، ثم فيما بعد مقارنتها من اقتراب توزيعها من منحنى التوزيع الطبيعي. إجمالاً نقول إن البيانات لها توزيع طبيعي عندما تكون قيمتها محصورة ما بين [-2 و+2]، بحيث عندما تكون نتيجة هذا المؤشر إيجابية، هذا يعني أن ردود على االفقرات هي مركزة أو بالاحرى قريبة جدًا عن بعضها البعض، وبالعكس عندما يكون قيمة هذا المؤشر سالبة، نقول أن الردود على الفقرات هي متباعدة (منحنى منبسط). إن منحنى التوزيع يزيد إنبساطه كلما كانت الإجابات متباعدة وبالتالي مختلفة عن بعضها البعض، لذلك نقول بأنه يقل إنبساط المنحنى لما تتقارب الإجابات. كذلك نقول عن الاجوبة بأن لها توزعي طبيعي أو على أنها تقترب من هذا التوزيع إذا كانت قيمة مؤشر التفرطح لديها تساوي أو تقترب من الصفر (0).

من خلال النتائج الملخصة في الجدول رقم (22)، نلاحظ أن قيم مؤشرات التفرطح لموذج القياس توزيعها يقترب من التوزيع الطبيعي بحيث تتراوح قيمته ما بين [-1,194 و+2,901]، وبالتالي هي جدا مقبلة وتؤكد بذلك اقترابها من التوزيع الطبيعي. إجمالا نقول أن توزيع بيانات المستجوبون من العينة تتبع توزيعاً طبيعياً وبالتالي هي جيدة جداً.

في ضوء النتائج التي توصلنا إليها من خلال هذين المؤشرين، يمكننا إجراء اختبار الفرضيات لأن البيانات تتوزع توزيعا طبيعياً.

الجدول رقم (22) :نتائج قيمة مؤشر التفرطح

المتغيرات المقاسة	درجة التفرطح	المتغيرات المقاسة	درجة التفرطح
EPCI1	-0,618	**GOUV1**	0,016
EPCI2	1,249	**GOUV2**	-1,132
EPCI3	-0,674	**GOUV3**	0,098
EPCI4	2,667	**GOUV4**	-0,076
EPCI5	-1,042	**GOUV5**	-0,391
EPCI6	-1,155	**GOUV6**	1,323
EPCI7	0,647	**GOUV7**	1,705
EPCI8	0,483	**GOUV8**	1,822
APCI1	-1,053	**GOUV9**	-0,036

APCI2	0,581	**GOUV10**	0,970
APCI3	1,990	**GOUV11**	0,357
APCI4	2,901	**GOUV12**	1,045
APCI5	-0,941	**GOUV13**	0,082
APCI6	-1,194	**DEFPCI1**	-0,157
APCI7	0,650	**DEFPCI2**	0,144
APCI8	2,603	**DEFPCI3**	-0,056
		DEFPCI4	-0,301
		DEFPCI5	-0,295

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج STATISTICA.08 (العدد = 123)

2.1.2اختيار طريقة التقدير: ML

نقلا عن *Bouni* (2016، ص 52)، إن الهدف من التحليل العاملي التأكيدي هو إمكانية الحصول على تقديرات لكل معلمة نمن معالم موذج قياس (أي: التحميلات العاملية، التباين المشترك وتباينات العوامل). في التحليل العاملي التأكيدي نقوم باختبار ما إذا كان نموذجنا يتطابق مع البيانات العينة المدروسة. هناك نقول أن الطرق تتعدد لتقدير لاختبار ملاءمة نموذج الدراسة على غرار: طريقة الاحتمال الأقصى (ML) وطريقة المربعات الصغرى الموزونة (WLS) وطريقة المربعات الصغرى المعممة (GLS).

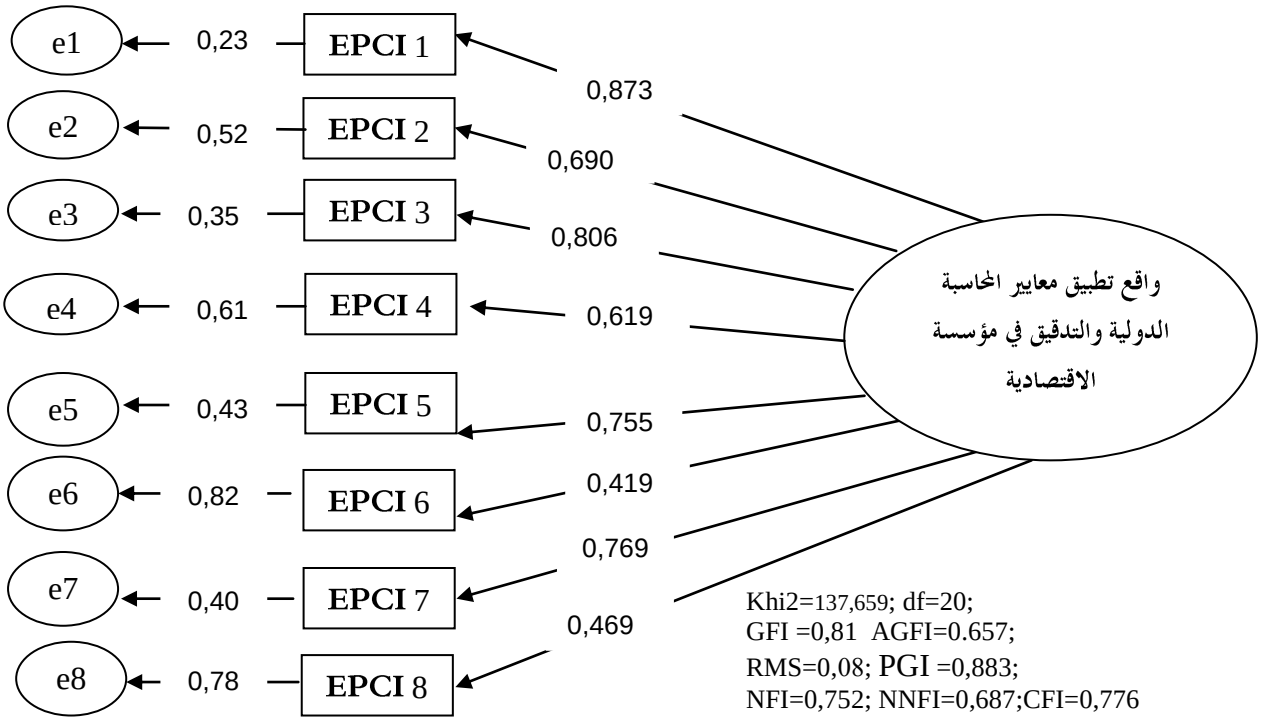
2.2 تقدير صلاحية تحميلات نموذج القياس

1.2.2 صلاحية نموذج قياس متغير EPCI " واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسة الاقتصادية "

هنا يتعلق الأمر بقياس أبعاد "واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسة الاقتصادية" قمنا بالعملية باستخدام 08 فقرات (لم يتم حذف أي فقرة). إن هذا المقياس يتألف من ثمانية عناصر وهي:*"EPCI1، EPCI2 ، EPCI3، EPCI4، EPCI5، EPCI6 وEPCI7 وEPCI8"* . وللتحقق من قابلية قياس هذه الفقرات للمتغير الكامن "واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسة الاقتصادية" الذي يشكل موضوع دراستنا، نقوم باختبار البيانات على التوالي باستخدام التشبعات العاملية لنموذج القياس للمتغير الكامن " **EPCI** " واختبار معايير المطابقة.

و قد عمدنا إلى تقييم معايير لمطابقة على أساس المؤشرات المستخلصة من برنامج STATISTICA.08، تم استعراض جميع المؤشرات المتمثلة في GFIو AGFIو IGPو NFIو NNFIو CFI، والتي من المفروض أن تكون تقترب من 0.9، وقد حاولنا تحليل المتغير "**EPCI** " في السياق التدقيق المحاسبي الجزائري وفقاً للنموذج القياس الموضح في الشكل رقم (17).

الشكل رقم (17): نموذج قياس واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في مؤسسة الاقتصادية



مصدر: من إعداد الطالب باستخدام مخرجات برنامج STATISTICA08

أ- التشبعات العاملية لنموذج قياس "EPCI ". واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في مؤسسة الاقتصادية "

و قد تم تلخيص نتائج اختبار معنوية التشبعات العاملية في الجدول رقم(23). نلاحظ أن التحميلات المتعلقة بالمتغير "**EPCI** " تقدم تشبعات عاملية تفوق 0.3 وهي مرضية. حيث تؤكد أن التحميلات العاملية تتراوح قيمتها مابين (0.419و 0,873). كما نلاحظ أن نتائج اختبار "T"لـــStudent لكل المتغيرات المقاسة كانت معنوي لأنها أكبر من أو تساوي | 1.96 | كما نلاحظ أن مستوى معنوية أقل من مستوى5%(p≤0.05). من خلال الشكل(17) نلاحظ نموذج قياس عوامل " **واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في مؤسسة الاقتصادية** "، إضافة إلى معنوية التحميلات العاملية وأخطاء القياس. على ضوء النتائج المتحصل عليه، نكون قد تحققنا من سلامة مقياس "**EPCI** " المؤلفة من 08فقرات. على ضوء النمذجة، إن أغلبالتحميلات (التشبعات) العاملية (λ) كانت معنوية (أي T> 1.96 ،p <0.05) بين المتغيرات المقاسة (الفقرات) ومتغيره الكامن (**EPCI**). على هذا الاساس يمكننا الإنتقال الى فحص معايير المطابقة المطلقة، التزايدية والمقتصدة للبيانات التجريبية مع النموذج النظري المدروس.

الجدول رقم (23) :التشبعات العاملية للمتغير الكامن "EPCI "

	Estimation paramètre λ_i		Erreur de mesure Ei		
Les variables manifestes	VALUE	T 1.96<	VALUE	T 1.96<	Niveau P <0.05
(EPCI)-1->[EPCI1]	0,873	30,299	0,237	4,709	0,000
(EPCI)-2->[EPCI2]	0,690	13,144	0,524	7,237	0,000
(EPCI)-3->[EPCI3]	0,806	21,413	0,351	5,783	0,000
(EPCI)-4->[EPCI4]	0,619	10,194	0,617	8,217	0,000
(EPCI)-5->[EPCI5]	0,755	17,061	0,430	6,422	0,000
(EPCI)-6->[EPCI6]	0,419	5,291	0,824	12,424	0,000
(EPCI)-7->[EPCI7]	0,769	18,103	0,409	6,253	0,000
(EPCI)-8->[EPCI8]	0,469	6,239	0,780	11,053	0,000

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج STATISTICA.08 (العدد =123)

ب- تقييم مطابقة نموذج قياس " واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسة الاقتصادية "

إن المؤشرات المستخدمة الملخصة في الجدول رقم (24) لمقياس " **واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسة الاقتصادية** " كانت كالآتي: (0.810) GFI، (0.657) AGFI، (0.08)RMS، (0.883) PGI وNFI (0.752) وNNFI (0.687) وCFI (0.776) وقد كانت القيم إجمالا قريبة من المتوسطمقارنة مع الحدود الموصى بها، أي أن جميع المؤشرات المطلقة والتزايدية ومتوسطة وتُظهر مطابقة متوسطة لنموذج القياس؛ المؤشرات المقتصدة مثل نسبة Khi2 / df قريبة من المجال [2-5]بحيث كانت نتيجته6.88 = DF/ Ch_2. على هذا الاساس نقول على العموم أن نتائج المؤشرات المقتصدة كانت متوسطة؛ لذلك نرى أن جميع المؤشرات تُظهر مطابقة متوسطة لنموذج القياس للبيانات التجريبية للعينة المدروسة.

لجدول رقم (24): مؤشرات تعديل نموذج قياس "EPCI "

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج STATISTICA.08 (العدد = 123)

مؤشرات التعديل	المؤشرات المطلقة				المؤشرات المتزايدة		
المعايير	(df)/Khi2	GFI	AGFI	RMS	PGI	NFI	NNFI	CFI
القيم	137,659(20)	0,810	0,657	0,0839	0,883	0,752	0,687	0,776

2.2.2 سلامة نموذج قياس "مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق على المؤسسة الاقتصادية "

لقياس هذا المتغير استخدمنا 08 فقرات وقد تم إجراء التحليل العاملي التأكيدي بإستخدام برنامج STATISTICA.08 من أجل التحقق من صلاحية مقياس "APCI " ضمن سياق التدقيق المحاسبة الدولية. نتائج هذا التحليل تم تلخيصها في الجدول رقم (25) وفي الشكل رقم (19).

أ- التشبعات العاملية لنموذج قياس "مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق على المؤسسة الاقتصادية"

الجدول رقم (25) : التشبعات العاملية للمتغير الكامن "APCI "

	Estimation paramètre λ_i		Erreur de mesure Ei		
Les variables manifestes	VALUE	T 1.96<	VALUE	T 1.96<	Niveau P <0.05
(APCI)-9->[APCI1]	0,181	1,999	0,967	29,463	0,000
(APCI)-10->[APCI2]	0,718	15,168	0,484	7,111	0,000
(APCI)-11->[APCI3]	0,943	49,323	0,110	3,053	0,000
(APCI)-12->[APCI4]	0,875	32,823	0,234	5,018	0,000
(APCI)-13->[APCI5]	0,284	3,293	0,919	18,744	0,000
(APCI)-14->[APCI6]	0,312	3,681	0,903	17,049	0,000
(APCI)-15->[APCI7]	0,613	10,233	0,625	8,518	0,000
(APCI)-16->[APCI8]	0,649	11,628	0,579	7,999	0,000

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج STATISTICA.08 (العدد = 123)

"يشير الجدول رقم (25) إلى أن التحميلات أو التشبعات العاملية (λ) المرتبطة بالمتغير الكامن **"مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق على المؤسسة الاقتصادية"** معظمها معنوية وأكبر من 0.3 بحيث تراوحت قيمتها ما بين 0.312 و0,943، ماعدا فقرتين كانت قيمها أقل من 0.3 ولكنها كانا معنويان (كون ان قيمة اختبار "T" لـــStudent أكبر من | 1.96 | واحتمال خطأ التقدير 0.000 (P≤0.05)، مما يعني أن النتائج جيدة (انظر جدول25). وهذا يقودنا إلى استنتاج أن البنية العاملية للفقرات يمكنها قياس المتغير الكامن "APCI "، وقد تم التحقق من دلالتها الإحصائية وهذا يصب في مصلحة الدراسة.

ب- مدى مطابقة نموذج قياس "APCI "

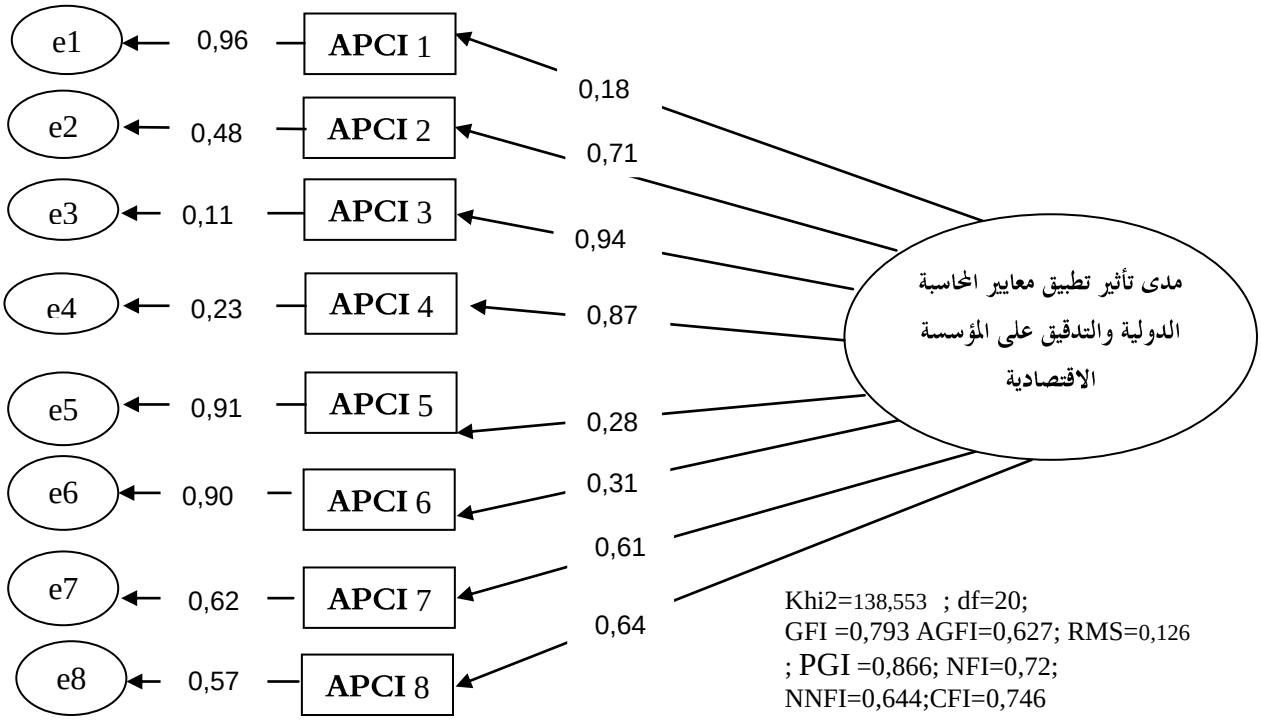
بعد إجراء الاختبار تحصلنا على نتائج مؤشرات الجودة المطابقة المطلقة والمتزايدة للاختبار الإحصائي تم تلخيصها في الجدول رقم (26). يظهر لنا من خلال هذا الأخير أن مطابقة النموذج هي متوسطة نوعا ما لأن أغلب المؤشرات أقل من عتبة القبول 90%، على هذا الأساس نقول أن في العموم النتائج كانت نوعا ما متوسطة ومقبولة.

الجدول رقم (26): مؤشرات تعديل نموذج قياس " APCI "

مؤشرات التعديل	المؤشرات المطلقة					المؤشرات المتزايدة		
المعايير	Khi2/ (df)	GFI	AGFI	RMS	PGI	NFI	NNFI	CFI
القيم	138,553 (20)	0,793	0,627	0,126	0,866	0,720	0,644	0,746

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج STATISTICA08. (العدد =123)

الشكل رقم (18) :نموذج قياس مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق على المؤسسة الإقتصادية

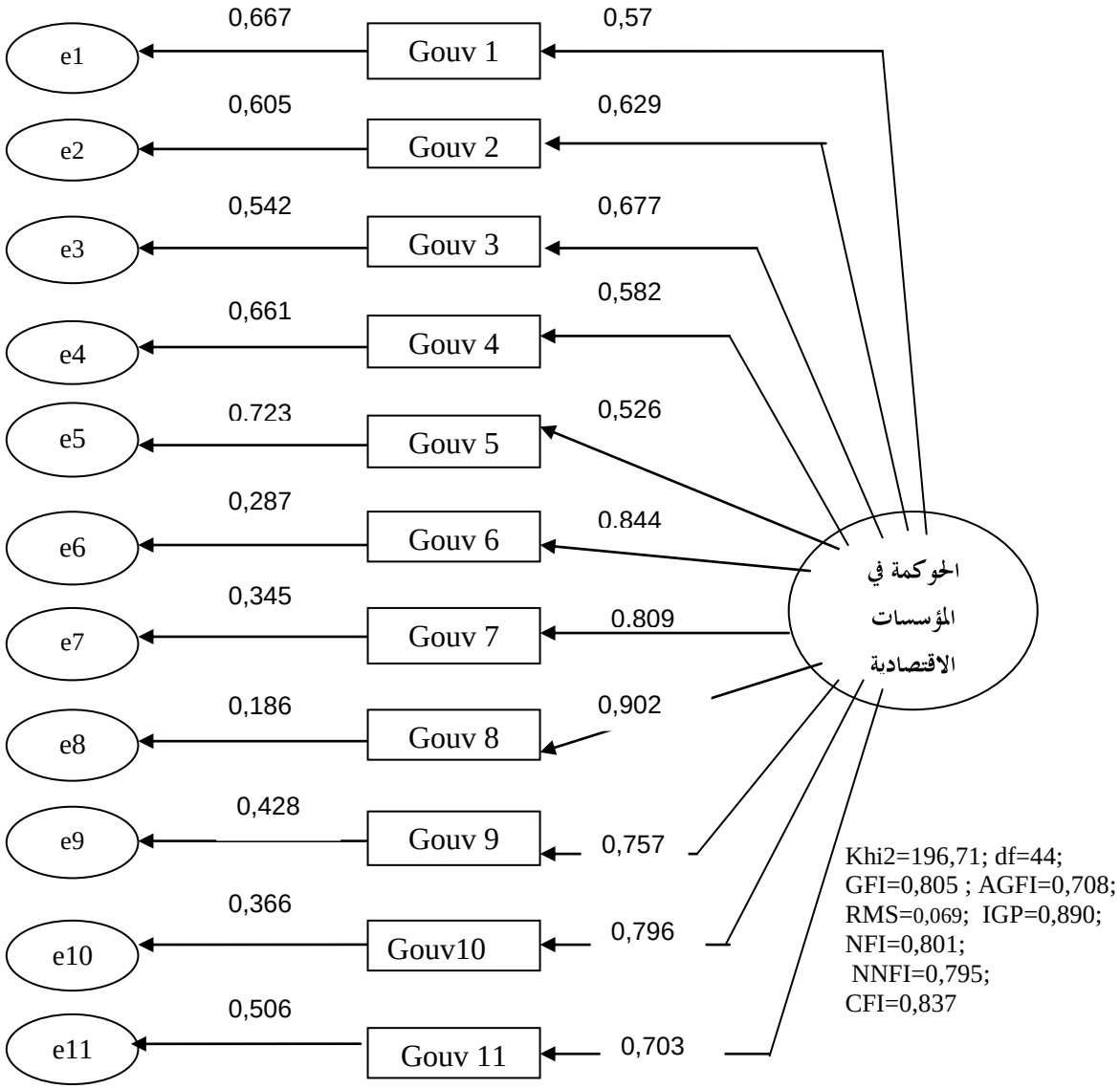


الشكل 18. نموذج قياس مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق على المؤسسة الاقتصادية

مصدر: من إعداد الطالب باستخدام مخرجات برنامج STATISTICA08

3.2.2صلاحية نموذج قياس " الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية "

في هذا البند نقوم بتنفيذ العملية باستخدام 11 الفقرة. وقد تم تطوير التحليل العاملي التأكيدي وفقًا للشكل رقم 19).



الشكل رقم 19. نموذج قياس الحوكمة في المؤسسات

مصدر: من إعداد الطالب باستخدام مخرجات برنامج STATISTICA08

أ- **التحميلات العاملية لنموذج قياس** " Gouv"

في هذا البند سنتحقق من صلاحية الهيكل العاملي لنموذج القياس للمتغير GOUV من خلال التحليل العاملي التأكيدي. التحميلات العاملية لجميع فقرات القياس كانت أكبر من 50% أين كان اختبار "T" لـــStudent معنوي (p≤0.05)وأكبر من القيمة | 1.96 | . وقد تم تلخيص نتائج الاحصائية فيالجدول رقم (27)، نلاحظ جلياً أن قيمة *lambda*(التحميلات أو التشبعات العاملية) بأنها جيدة جدا لأن قيمها تراوحت بين 0.526 و0.902.

الجدول رقم (27) :التشبعات العاملية للمتغير الكامن "GOUV "

مستوى الاحتمال المعنوية Niveau P <0.05	أخطاء القياس Ei		التشبعات العاملية λ_i		المتغيرات المقاسة
	T 1.96<	VALUE	T 1.96<	VALUE	
0,000	9,211	0,667	9,178	0,577	(GOUV)-33->[GOUV1]
0,000	8,413	0,605	10,995	0,629	(GOUV)-34->[GOUV2]
0,000	7,773	0,542	13,131	0,677	(GOUV)-35->[GOUV3]
0,000	9,117	0,661	9,357	0,582	(GOUV)-36->[GOUV4]
0,000	10,122	0,723	7,757	0,526	(GOUV)-37->[GOUV5]
0,000	5,887	0,287	29,265	0,844	(GOUV)-38->[GOUV6]
0,000	6,279	0,345	23,833	0,809	(GOUV)-39->[GOUV7]
0,000	5,070	0,186	44,512	0,902	(GOUV)-40->[GOUV8]
0,000	6,846	0,428	18,329	0,757	(GOUV)-41->[GOUV9]
0,000	6,419	0,366	22,240	0,796	(GOUV)-42->[GOUV10]
0,000	7,452	0,506	14,563	0,703	(GOUV)-43->[GOUV11]

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج .STATISTICA08 (العدد = 123)

مما سبق يمكننا استنتاج أن الفقرات الثلاثة عشر قد ساهمت في قياس المتغير الكامن "GOUV "، وتم التحقق من معنويتها ودلالتها إحصائياً. وبالتالي ننتقل إلى فحص معايير المطابقة للبيانات التجريبية.

ب- نتائج معايير المطابقة لنموذج قياس للمتغير " GOUV "

بعد التحليل تحصلنا على النتائج الملخصة في الجدول رقم (28) الذي يلخص نتائج معاملات المطابقة المطلقة والتزايدية كما يلي: [(GFI = 0.805، IGP= 0.89، NFI = 0.801، NNFI = 0.795، CFI = 0.837). كما أن قيمة RMS=0.069 محصورة داخل مجال القبول [0.05-0.08]. على ضوء النتائج التي توصلنا إليها نستنتج أن جميع المؤشرات لها مطابقة جيدة وتؤكد صلاحية المتغيرات المقاسة للمتغير الكامن "GOUV ".

الجدول رقم (28) : معاملات المطابقة لنموذج قياس " الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية "

معاملات المطابقة	معاملات المطابقة المطلقة							معاملات المطابقة المتزايدة		
المعاملات	Chi2/(df)	GFI	AGFI	RMS	PGI	NFI	NNFI	CFI
النتائج	196,717 (44)	0,805	0,708	0,069	0,890	0,801	0,795	0,837

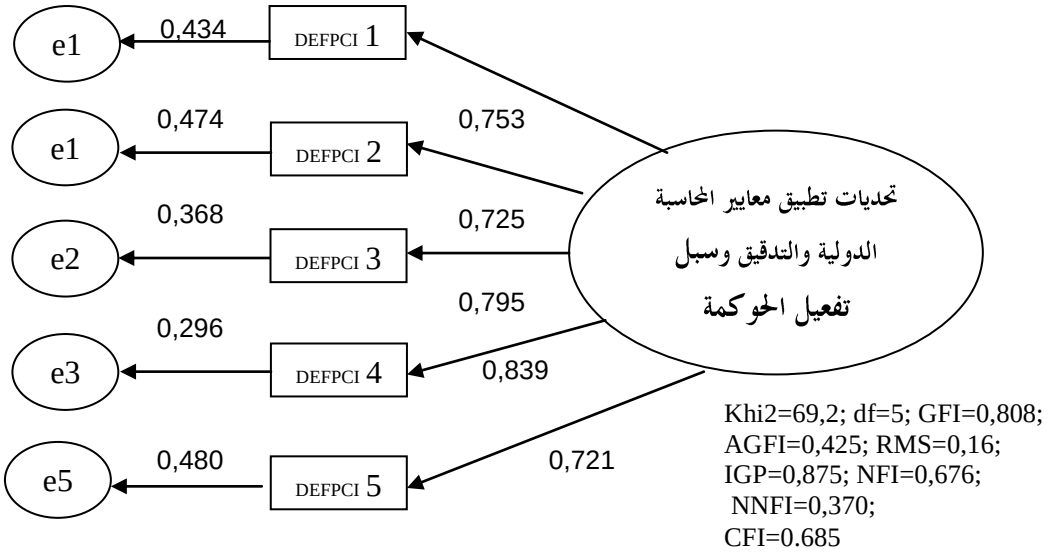
المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج STATISTICA08. (العدد = 123)

4.2.2 صلاحية نموذج قياس "تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة "

إن القيام بالتحليل العاملي التأكيدي لمتغير " **تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة** " من خلال تسخير 05 فقرات وهي: DEFPCI1، DEFPCI2، DEFPCI3، DEFPCI4 و DEFPCI5 . بعد التحليل تحصلنا على النتائج التي تم تلخيصها في الشكل رقم (20) والجدول رقم (**29**).

أ- التشبعات (التحميلات) العاملية لنموذج قياس متغير DEFPCI

النتائج الموضحة في الجدول رقم (29)، نتج عنها قيم *lambda*(التقديرات المساهمة) مرضية جداً بحيث كان اختبار ستيودنت فيها معنوي (أكبر من 1.96)، وبالتالي نستنتج أن الفقرات الخمسة المرتبطة بُعد **تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة** لها روابط مع المتغير الكامن " **DEFPCI**"، مع قيم تراوح ما بين 0,725 إلى 0,839.



الشكل رقم (20). نموذج قياس تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة

مصدر: من إعداد الطالب باستخدام مخرجات برنامج STATISTICA08

لذلك إن تشبعات عاملية للمتغيرات المقاسة [DEFPCI1، DEFPCI2،DEFPCI3 ، DEFPCI4 وDEFPCI5] على المتغير الكامن "DEFPCI" مكنتنا من تأكيد على صلاحية جيدة. أن اختبار "T"لـــStudent للتحميلات العاملية معنوي أقل من $p\leq 0.05$ وقيمته أكبر من | 1.96 | . عند استعراضنا للنتائج استنتجنا أنه من الممكن إدراك أن جميع فقرات بُعد" DEFPCI " يمكنها أن تساهم في تفسير متغير DEFPCI. وفيما يلي سنتحقق من مطابقة البيانات الامبريقية مع النموذج النظري المقترح.

الجدول رقم (30) : تشبعات عاملية للمتغير "DEFPCI "

	Estimation paramètre λ_i		Erreur de mesure Ei		
Les variables manifestes	VALUE	**T 1.96<**	VALUE	**T 1.96<**	**Niveau P <0.05**
(DEFPCI)–47–>[DEFPCI1]	0,753	16,142	0,434	6,179	0,000
(DEFPCI)–48–>[DEFPCI2]	0,725	14,519	0,474	6,539	0,000
(DEFPCI)–49–>[DEFPCI3]	0,795	19,217	0,368	5,586	0,000
(DEFPCI)–50–>[DEFPCI4]	0,839	23,205	0,296	4,877	0,000
(DEFPCI)–51–>[DEFPCI5]	0,721	14,293	0,480	6,594	0,000

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج .08STATISTICA (العدد =123)

ب- جودة مطابقة نموذج قياس للمتغير " تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة "

إن المتغير الكامن " تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة " تم قياسه بخمس فقرات وبالتالي لمعرفة جودة المطابقة النموذج تلزم علينا بالتأكد من حسن المطابقة بالمؤشرات المطلقة والتزايدية وكذلك المقتصدة.

الجدول رقم (30) : مؤشرات المطابقة لنموذج قياس " DEFPCI "

معاملات المطابقة	معاملات المطابقة المطلقة					معاملات المطابقة المتزايدة		
معاملات	Chi2/(df)	GFI	AGFI	RMS	GPI	NFI	NNFI	CFI
القيم	69,2(5)	0,808	0,425	0,16	0,875	0,676	0,370	0.685

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج STATISTICA08. (N=123)

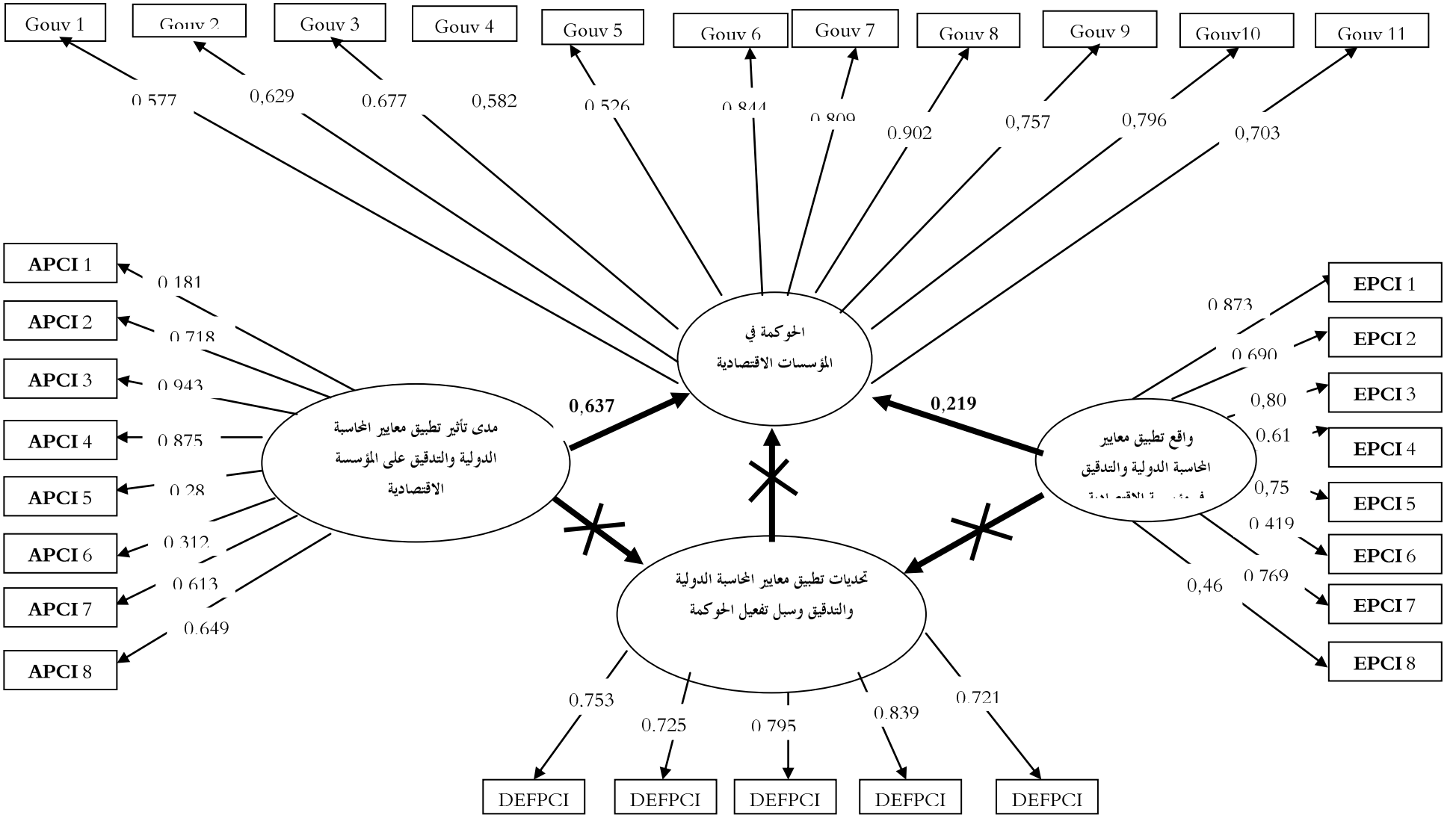
3.2. تفسير النتائج المتعلقة بصحة النموذج العام

نتائج التحليل العاملي التأكيد كانت جيدة. تمت عملية التقدير بأسلوب GLS-ML وOLS. لذلك نموذج القياس الإجمالي الذي تم تلخيصه في الشكل (21) مقبول إلى حد ما. فنجد أن التشبعات العاملية (AFC) كانت في العموم ضمن مجال القبول الموصى به (أنظر الجداول: 23، 25، 27، 29 ،31). إن اختبارات T لـــStudent هي الأخرى معنوية وأكبر من 1.96 المتعلقة بفقرات لمتغيرات الكامنة (EPCI و APCI و GOUV وDEFPCI) .أما بجودة مؤشرات المطابقة المطلقة والتزايدية والمقتصدة كانت متوسطة.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات من خلال تحليل النموذج باستخدام النمذجة بالمعادلات الهيكلية

مع بداية هذا الفصل قمنا بعرض نتائج التحليل العاملي الإستكشافي وكذا التحليل العاملي التأكيدي تمكنا من التحقق من صلاحية متغيرات نموذج القياس المرتبطة بـــ: APCI، EPCI، GOUVو DEFPCI، سنقوم فيما يلي باستعراض نتائج تحليل النموذج بطريقة النمذجة بالمعادلات الهيكلية ثم فيما بعد سنقوم بإختبار الفرضيات الخمسة.

إن اختبار النموذج الهيكلي باستخدام برنامج STATISTICA.08 (الملخص في الشكل 21) وذلك للتحقق من العلاقة بين المتغيرات المدروسة (واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسة الاقتصادية EPCI، مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق على المؤسسة الاقتصادية APCI، الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية GOUV وتحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة DEFPCI.



شكل**21**: النموذج العام ونتائج معاملات الانحدار

1.3 اختبار صلاحية النموذج الهيكلي العام

بعدما تحققنا من صحة مكونات نموذجنا النظري للبحث، مكننا ذلك من اختبار النموذج الامبريقي الذي يلخص العلاقات السببية بين متغيرات الدراسة. بعدما تحققنا من مطابقة النماذج الأربعة لمتغيرات القياس التي استعرضناها في البند السابق، سنقوم بما يلي اختبار النموذج الهيكلي وذلك حتى نتمكن من اختبار فرضيات الخمسة.

1.1.3. التشبعات العاملية للنموذج الهيكلي العام

الجدول رقم (31) : تقدير تشبعات العاملية للنموذج الهيكلي العام

المتغيرات الجلية	التشبعات λi	T 1.96<	P <0.05	المتغيرات الجلية	التشبعات λi	T 1.96<	P <0.05
(EPCI)-1->[EPCI1]	0,871	29,873	0,000	(GOUV)-33->[GOUV1]	0,555	8,527	0,000
(EPCI)-2->[EPCI2]	0,689	13,107	0,000	(GOUV)-34->[GOUV2]	0,619	10,613	0,000
(EPCI)-3->[EPCI3]	0,807	21,459	0,000	(GOUV)-35->[GOUV3]	0,675	13,026	0,000
(EPCI)-4->[EPCI4]	0,620	10,227	0,000	(GOUV)-36->[GOUV4]	0,582	9,338	0,000
(EPCI)-5->[EPCI5]	0,755	17,020	0,000	(GOUV)-37->[GOUV5]	0,533	7,909	0,000
(EPCI)-6->[EPCI6]	0,419	5,284	0,000	(GOUV)-38->[GOUV6]	0,840	28,292	0,000
(EPCI)-	0,770	18,159	0,000	(GOUV)-	0,828	26,283	0,000

7-> [EPCI7]				39-> [GOUV7]			
(EPCI)- 8-> [EPCI8]	0,473	6,304	0,000	(GOUV)- 40-> [GOUV8]	0,917	49,545	0,000
(APCI)- 9-> [APCI1]	0,179	1,975	0,000	(GOUV)- 41-> [GOUV9]	0,758	18,377	0,000
(APCI)- 10-> [APCI2]	0,716	15,046	0,000	(GOUV)- 42-> [GOUV10]	0,780	20,436	0,000
(APCI)- 11-> [APCI3]	0,946	50,273	0,000	(GOUV)- 43-> [GOUV11]	0,698	14,249	0,000
(APCI)- 12-> [APCI4]	0,876	33,108	0,000	(DEFPCI)- 44-> [DEFPCI1]	- 0,204	-2,351	0,000
(APCI)- 13-> [APCI5]	0,282	3,271	0,000	(DEFPCI)- 45-> [DEFPCI2]	- 0,240	-2,819	0,000
(APCI)- 14-> [APCI6]	0,312	3,681	0,000	(DEFPCI)- 46-> [DEFPCI3]	1,000	855912109,615	0,000
(APCI)- 15-> [APCI7]	0,608	10,095	0,000	(DEFPCI)- 47-> [DEFPCI4]	0,599	10,318	0,000
(APCI)- 16-> [APCI8]	0,644	11,465	0,000	(DEFPCI)- 48-> [DEFPCI5]	0,689	14,482	0,000

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج STATISTICA.08. (N=123)

من خلال النتائج الملخصة في الجدول رقم (31)، يتجلى لنا أن جل التشبعات العاملية كانت معنوية (APCI، EPCI، GOUVو DEFPCI) مع فقراتها المتوافقة معها،و ذلك لأن نتائج اختبارات T أكبر من | 1.96 |و احتمال خطأ التقدير أقل من0.05 (p≤0.05) وذلك بالرغم من بعض المؤشرات الجلية التي نتج عنها قيم λ أقل من 0.3 ونخص بالذكر [APCI1=0.179، APCI5=0.282، DEFPCI1=-0.204، DEFPCI2=- 0.24] لكن ذلك لم يمس بالهيكل العاملي للنموذج،و قد تم التحقق من معنويتها الإحصائية.

فيما يتعلق بأخطاء القياس كانت هي أخرى معنوية، فكما يتجلى لنا في الجدول رقم (32) (، اختبار T كان معنوي (1.96<) وأن جميع قيمها كانت مرضية. على هذا الاساس، نقول أن التشبعات العاملية للنموذج الهيكلي كانت مرضية.

الجدول رقم(32) : نتائج تقدير أخطاء القياس E للنموذج الهيكلي العام

المتغيرات الجلية	التشبعات λi	T 1.96<	P <0.05	المتغيرات الجلية	التشبعات λi	T 1.96<	P <0.05
(EPCI)-1->[EPCI1]	0,241	4,735	0,000	(GOUV)-33->[GOUV1]	0,692	9,559	0,000
(EPCI)-2->[EPCI2]	0,525	7,237	0,000	(GOUV)-34->[GOUV2]	0,616	8,529	0,000
(EPCI)-3->[EPCI3]	0,349	5,762	0,000	(GOUV)-35->[GOUV3]	0,544	7,771	0,000
(EPCI)-4->[EPCI4]	0,616	8,194	0,000	(GOUV)-36->[GOUV4]	0,661	9,099	0,000
(EPCI)-5->[EPCI5]	0,430	6,418	0,000	(GOUV)-37->[GOUV5]	0,716	9,979	0,000
(EPCI)-6->[EPCI6]	0,825	12,426	0,000	(GOUV)-38->[GOUV6]	0,294	5,903	0,000
(EPCI)-7-	0,407	6,232	0,000	(GOUV)-	0,315	6,046	0,000

>[EPCI7]				39- >[GOUV7]			
(EPCI)-8- >[EPCI8]	0,777	10,965	0,000	(GOUV)- 40- >[GOUV8]	0,160	4,703	0,000
(APCI)-9- >[APCI1]	0,968	29,847	0,000	(GOUV)- 41- >[GOUV9]	0,426	6,807	0,000
(APCI)- 10- >[APCI2]	0,487	7,153	0,000	(GOUV)- 42- >[GOUV10]	0,391	6,564	0,000
(APCI)- 11- >[APCI3]	0,105	2,942	0,000	(GOUV)- 43- >[GOUV11]	0,512	7,488	0,000
(APCI)- 12- >[APCI4]	0,232	5,012	0,000	(DEFPCI)- 44- >[DEFPCI1]	0,958	27,073	0,000
(APCI)- 13- >[APCI5]	0,920	18,883	0,000	(DEFPCI)- 45- >[DEFPCI2]	0,942	22,964	0,000
(APCI)- 14- >[APCI6]	0,903	17,083	0,000	(DEFPCI)- 46- >[DEFPCI3]	0,000		0,000
(APCI)- 15- >[APCI7]	0,630	8,595	0,000	(DEFPCI)- 47- >[DEFPCI4]	0,641	9,220	0,000
(APCI)- 16- >[APCI8]	0,585	8,070	0,000	(DEFPCI)- 48- >[DEFPCI5]	0,525	8,017	0,000

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج .**08STATISTICA** (**N=123**)

الخطوة التالية من منهجية الامبريقية للبحث سنتحقق من مدى مطابقة النموذج الهيكلي للبحث مع البيانات المجموعة وذلك باستخدام معايير المطابقة المطلقة التزايديةو اخيرا المقتصدة.

2.1.3 معايير المطابقة للنموذج الهيكلي العام

لمعرفة جودة المطابقة تم استخراجها وتلخيصها في الجدول رقم (33). إن النتائج كانت مقبولة فيما يتعلق بمعايير المطابقة المطلقة في العموم على غرار:**Chi_2=2339.13** و**DF=459** وGFI=0.863 وAGFI=0.843.

جدول رقم (33): معايير المطابقة المطلقة

المؤشرات	القيم
Chi_2	2339,13
Degré de libertéDF	459
Niveaup	0.000
(GFI). Joreskog	0,863
(AGFI). Joreskog	0,843

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج STATISTICA08. (العدد = 123)

فيما يتعلق بمعايير المطابقة التزايديةجاءت عي الأخرى مقبولة كونها تقترب من 0.9. على غرار: BBNFI=0.828و BBNNFI=0.871و BCFI=0.881و Bollen's Rho=0.814 و Bollen's Delta=0.881. توضح هذه النتائج أن جودة مطابقة النموذج هي مقبولة.

جدول رقم (34): مؤشرات المطابقة المتزايدة

المؤشرات	OLS
Bentler–Bonett Normed Fit Index	0,828
Bentler–Bonett Non–Normed Fit Index	0,871
Bentler Comparative Fit Index	0,881
Bollen's Rho	0,814
Bollen's Delta	0,881

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج STATISTICA08. (العدد =123)

كما يتضح لنا من الجدول رقم (35)، إن معايير المطابقة المقتصدة تمثل ملاءمة نوعا ما مقبولة بالنسبة لحاصل قسمة Kh-2 على درجة الحرية (*df*) [5.09] قريبة جدا منن المجال القبول [5-2]. إذا هذه النتائج كانت مقبولة في العموم.

جدول رقم (35): معايير المطابقة المقتصدة

المؤشرات	GLS- ML
'James-Mulaik-Brett-Parsimonious-Fit-Index'	0,401
Kh_2 /DF	5.09

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج STATISTICA08. (العدد =123)

عموماً نتائج معايير المطابقة المطلقة، المقتصدة والتزايدية كانت مقبولة وأبانت على حسن مطابقة معطيات النموذج الامبريقي مع النموذج النظري للبحث وهذا يقودنا إلى إمكانية اختبار الفرضيات.

يتكون نموذجنا النظري من خمس فرضيات وبالتالي يوجد لدينا خمس معاملات انحدار [β_1،...، β_5]. تم تلخيصها في الجدول رقم (36).

البيانات الملخصة في هذا الجدول تشير إلى معنوية فقط معاملين من بين خمسة. فنلاحظ مثلا أن اختبار T لـــ Student كان أكبر من 1.96 ضمن مستوى معنوية <0.05 في العلاقة ما بين [(EPCI)-67->(GOUV)] و[(APCI)-68->(GOUV)] بينما لم يكن كذلك بالنسبة الفرضيات الثلاثة المتبقية على غرار [(EPCI)-69->(DEFPCI)] و[(APCI)-70->(DEFPCI)] و[(DEFPCI)-71->(GOUV)] مما يدفعنا إلى قبول الفرضيتين H_1 وH_2 ورفض الفرضيات H_3 وH_4 وH_5.

جدول رقم (36): معاملات الانحدار لمتغيرات الدراسة

العلاقة بين المتغيرات المدروسة	β	الخطأ ع	اختبار T	مستوى المعنوية P-	نتيجة
(EPCI)-67->(GOUV)	0,219	0,076	2,892	0,004	مقبولة
(EPCI)-69->(DEFPCI)	-0,148	0,093	-1,591	0,112	مرفوضة
(APCI)-68->(GOUV)	0,637	0,059	10,810	0,000	مقبولة
(APCI)-70->(DEFPCI)	0,052	0,092	0,562	0,574	مرفوضة
(DEFPCI)-71->(GOUV)	-0,043	0,073	-0,590	0,555	مرفوضة

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج STATISTICA08. (N=123)

جدول.رقم (37): أخطاء قياس المتغيرات التابعة للنموذج (*Di*)

متغيرات الدراسة	معامل خطأ القياس *Di*	الخطأ ع	T	احتمال الخطأ P
(ZETA1)-->(GOUV)	0,545	0,074	7,366	0,000
(ZETA2)-->(DEFPCI)	0,975	0,029	33,626	0,000

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج STATISTICA08. (العدد =123)

فيما يتعلق بالفرضية الرئيسية الأولى أظهر متغير واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (EPCI) تأثيراً معنوياً وايجابياً على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية (GOUV) ($\beta_{1.1} = 0.219$، $p < 0.05$)؛

- ولم يسجل تأثير نعنوياً على تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة (DEFPCI)؛ [$\beta_{1.2} = -0.148$، $p > 0.05$]؛

و هذا يقودنا الى قبول الفرضيـــتين $H_{1.1}$ **ورفض** $H_{1.2}$.

أما فيما يتعلق بالفرضية الرئيسية الثانية أو الفرضيتين الفرعيتين الثانيتين:

$H_{2.1}$:مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (APCI) قد أثرت ايجابيا ومعنويا على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية (GOUV) [$\beta_{2.1} = 0.637$، $p < 0.05$]؛

$H_{2.2}$: مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (APCI) لم تؤثر معنوياً على تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة (DEFPCI) [$\beta_{2.2} = 0.052$، $p > 0.05$]؛

من ناحية أخرى تم أيضا رفض الفرضية الثالثة بحيث لم يتم تسجيل اختبار معنوي لمتغير تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة (DEFPCI) على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية (GOUV). [$\beta.3 = -0.043$، $p > 0.05$].

3.3معادلات النموذج الهيكلية

فيما يلي تلخيص للمعادلات الهيكلية للعلاقات السببية المفترضة ما بين متغيرات الدراسة المرتبطة بالمعايير المحاسبة الدولية تتعلق β بمعامل الانحدار للنموذج الهيكلي بحيث أننا نجدها مضروبة في المتغير الكامن المستقل الموافق لها، بحيث تشير تلك القيمة إلى المقدار الذي يؤثر به المتغير المستقل على المتغير التابع. أما فيما يتعلق بالمعاملDa فيقيس مقدار خطأ التقدير. وفقا للبيانات المتحصل عليها الملخصة في الجدول 36 و37 يمكننا كتابة المعادلتين الهيكليتين التاليتين:(أنظر الجدول38).

جدول رقم (38): تلخيص معادلات النموذج الهيكلية

الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية	* **GOUV** = $\beta_{1.1}$. EPCI + $\beta_{2.1}$. APCI + β_3.DEFPCI + D_1 * **GOUV** = 0,219. EPCI + 0,637. APCI – ~~0,043.DEFPCI~~+ 0,545
تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة	* **DEFPCI** = $\beta_{1.2}$. EPCI + $\beta_{2.2}$. APCI + D_2 * **DEFPCI** = ~~-0,148. EPCI~~ + ~~0,052. APCI~~ + 0,975

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج STATISTICA08. (العدد =123)

أ- المعادلة الأولى: الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية

في المعادلة الأولى، يتوافق مع المتغير الكامن GOUV والذي يتأثر بالمتغيرين المستقلين EPCI وAPCI ولا يتأثر بـــ DEFPCI. إذا زادت التغيرات المستقلة بمقدار واحد، يزيد متغير الحوكمة على التوالي بنسبة 21.9 و63.7%. يشير هذا إلى درجة تأثير المتغير المستقل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (EPCI) ومدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (APCI) على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية.

ب- المعادلة الثانية: تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة

المعادلة الثانية تتعلق بالمتغير الكامن **DEFPCI** والذي لم يتأثر بالمتغيرين المستقلين EPCI وAPCI. بحيث تم نفي الفرضية.

4.3 اختبار الفرضيات المقترحة في النموذج النظري

كما تكلمنا سابقا، نهدف في بحثنا غلى اختبار نموذج مفاهيمي يدرس مدى قابلية تطبيق نظام التدقيق المحاسبي العالمي. لذلك كان الغرض من هذا النموذج محاولة الإجابة على مشكلة الدراسة من خلال محالة الاجابة على الفرضيات الخمسة التالية.

1.4.3 أثر واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (EPCI) على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية (GOUV)؛

من أجل اختبار تأثير واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، قمنا باختبارات إحصائية بطريقة المعادلات الهيكلية إنطلاقا من EPCI وGOUV. نتائج اختبار كانت جيدة بحيث كان اختبار TdStudent(أكبر من 1.96 ؛ P<0.05) وبالتالي تأكيد تأثير EPCI على GOUV ب [$H_{1.1}$:$\beta_{1.1}$=0.219;T=2,892;P<0.05].النتيجة توحي إلى وجود علاقة طردية قوية بين واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (EPCI) على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وهو ذو دلالة إحصائية.

تتوافق هذه النتيجة مع الدراسات السابقة التي تناولناها في الفصل الثاني: دراسة (فيروز رجال ،2018) ،دراسة (ضويفي حمزة ،2015) ،دراسة (Matthias Nnadi1 , Uchenna Efobi, Akunna Oledinma 2017)

و ذلك يقودنا إلى قبول الفرضية الأولى.$H_{1.1}$.

2.4.3 أثر واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (EPCI) على تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة (DEFPCI)؛

بالنسبة للفرضية ف.2.1 التي تقترح أن واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق على تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة والتي أظهرت النتائج التالية: [$H_{1.2}$: $\beta_{1.2}$ = -0.148;T=-1.591;P>0.05]

بالنسبة لإختبار T لStudent، نلاحظ أن قيمته هي 1.591- وهي أقل من القيمة المطلقة ل1.96، وPأكبر من 5%. تظهر هذه النتائج أن EPCI لا يؤثر في DEFPCI. نلاحظ أن قيمة الانحدار سالبة وغير معنوية.

تتناقض هذه النتيجة مع النتائج التي توصلت إليها دراسات السابقة التي تناولناها في الفصل الثاني: دراسة(بوقرن دليلة 2016).

في ضوء هذه الأرقام واستناداً إلى نتائج دراسات سابقة نرفض الفرضية **$H_{1.2}$**.

3.4.3 علاقة مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (APCI) تؤثر ايجابيا على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية (GOUV)؛

تفترض الفرضية ف.1.2 أن مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق يؤثر على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية. نتائج تحليل النمذجة بالمعادلات الهيكلية بدر منها النتائج التالية:[$H_{2.1}$:$\beta_{2.1}$.=0.637;T=10.81;P<0.05].

تكشف هذه النتائج أن متغير (APCI) تؤثر ايجابيا ومعنوياً على متغير GOUV، بحيث كان اختبار Tلstudent 36.88 معنوي وذو دلالة إحصائية.

تتوافق هذه النتيجة مع الدراسات التجريبية توصلت إلى نفس النتائج ونخص بالذكر الدراسات التي تطرقنا إليها في الفصل النظري الثاني:دراسة (**Riadh Manita, Na joua Elommal ,Patricia Baudier ,Lubica 2020Hikkerova**)

بناءا على ما تقدم يمكننا القول أنه توجد علاقة إيجابية وذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (APCI) تؤثر ايجابيا على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية (GOUV)؛ . لذلك تم التحقق من صحة فرضيتنا **$H_{2.1}$**.

4.4.3 علاقة مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (APCI) على تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة (DEFPCI)؛

اقترحنا في ف$_{2.2}$ أنه يوجد تأثير إيجابي تمارسه مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق على تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة. بحيث كانت قيمة $\beta_{2.2}$ غير معنوية.

[$H_{2.2}$:$\beta_{2.2}$= - 0.438;T>1.96 (T = 0,562); p>0.05]، ومنه نستنتج أن APCI لا يؤثر في DEFPCI وبالتالي عدم وجود علاقة بين هذين متغيرين. هذه النتيجة جاءت عكس دراسات السابقة *وبالتالي* لا تتوافق مع نتائج تلك الدراسات التي تناولناها في الفصل الثاني: دراسة (براضية حكيم 2016)، لذلك هذه الفرضية غير مؤكدةو بالتالي نرفض $H_{2.2}$.

5.4.3 علاقة تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة (DEFPCI) على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية (GOUV)

تفترض الفرضية الأخيرة التي سيتم اختبارها وجود علاقة بين تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة والحوكمة في المؤسسات الاقتصادية. بعد التحليل الإحصائي للبيانات ،أعطت هذه العلاقة نتائج غير معنوية بحيث اختبار Student كان أقل من 1.96. [H_3:β_3= - 0.043 ;T<1.96 (T = -0,590);p>0.05]. توضح النتائج عدم وجودعلاقة ذو دلالة إحصائية، وبالتالي، أدى ذلك إلى عدم التأكد من صحة هذه الفرضية. بمعنى أنه لا يوجد تأثير للمتغير DEFPCI على المتغير GOUV.

على حد المجهودات التي بذلناها في المسح الأدبي، لا يوجد دراسات نظرية أو عملية تشير إلى وجود علاقة سلبية بين هذين المتغيرين، وبالتالي" **هذه الفرضية** هي غير مؤكدة وهذا يقودنا إلى رفض الفرضية **H_3**.

جدول رقم (39): نتائج اختبارات فرضيات الدراسة

الرقم	نص الفرضية	نتيجة الاختبار
الفرضية$H_{1.1}$	واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (EPCI) له تأثير ايجابي على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية (GOUV)؛	**مؤكدة**
الفرضية$H_{1.2}$	واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (EPCI) له تأثير ايجابي على تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة (DEFPCI)؛	**مرفوضة**
الفرضية$H_{2.1}$	مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (APCI) تؤثر ايجابيا على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية (GOUV)؛	**مؤكدة**
الفرضية$H_{2.2}$	مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (APCI) تؤثر ايجابيا على تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة (DEFPCI)؛	**مرفوضة**
الفرضيةH_3	تؤثر تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة (DEFPCI) على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية (GOUV)	**مرفوضة**

مصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية [N=123]

من النتائج المتحصل عليها والمبينة في الجدول **رقم (39)** المتعلقة باختبار الفرضيات الخمسة والمقترحة في النموذج النظري للدراسة، توصلنا إلى قبول فرضيتين، ويتعلق الأمر بالفرضية الاولى للفرضية الرئيسية الأولى والثانية [ف1.1 وف1.2] وعدم تأكيد ثلاثة فرضيات ويتعلق الأمر الفرضية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى والثانية وكذا الفرضية الرئيسية الثالثة [ف1.1 وف1.2 وف.3].

المبحث الرابع :المناقشة العامة لنتائج الدراسة الميدانية

مكنتنا الدراسة التجريبية التي قمنا بها لإستكشاف مدى تأثير المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق على حوكمة المؤسسات الإقتصادية من الحصول على نتائج إحصائية قيمة .

في بداية الدراسة ومن أجل التأكد من سلامة الإستبيان الموجه لعينة الدراسة قمنا بالتحليل العاملي الإشتكشافي ،في المرحلة الثانية قمنا بالتحليل التوكيدي الذي مكننا من إستنتاج مجموعة من النتائج التي أكدت على وجود علاقة مفسرة بين المتغير المستقل (واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق) والمتغير التابع (الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية).

من خلال هذه العلاقات بين متغيرات الدراسة إستخلصنا معادلتين ،المعادلة الأولى تتوافق مع المتغير الكامن Gouv الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية والذي يتأثر بالمتغيرن المستقلين (EPCI) واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق بنسبة 21.9% تتوافق هذه النتيجة مع أغلب الدراسات السابقة في هذا الشأن على غرار كل من: فيروز رجال ،2018، ضويفي حمزة ،2015، Matthias Nnadi1 , Uchenna Efobi, Akunna Oledinma 2017.

، ووجدنا تأثير قوي نوع ما (63.7 %،) بين (APCI) مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق والحوكمةونكون متفقين إلى حد ما مع نتائج دراسة Riadh Manita, Na joua Elommal ,Patricia Baudier ,Lubica Hikkerova 2020،كما أظهرت النتائج أنه لايوجد تأثير مباشر على تحديات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق عكس نتائج دراسة براضية حكيم 2016 ويرجع ذلك إحتمالا إلى خصائص العينة المدروسة.

بينما جاءت المعادلة الثانية والأخيرة المتعلقة بمتغير الكامن (DEFPCI) تحديات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق أظهرت أنها لا تتأثر بالمتغيرين المستقلين (EPCI) واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق و(APCI) مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق .

أظهرت النتائج أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق يساعد في توفير تقارير مالية أكثر شفافية وموثوقية ،وأن عملية التدقيق المستندة إلى المعايير المحاسبية الدولية تساهم في تحسين جودة التقارير المالية ،هذا يقلل من فرص التلاعب بالمعلومات المالية ويزيد من مصداقية التقارير المالية ،ومنه يمكن القول أن واقع تطبيق المعايير المحاسبية له تأثير إيجابي على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية، بينما واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق لا يؤثر في تحديات تطبيق هذه المعايير ،وهذا راجع لتعقيد بعض المعايير وصعوبة تطبيقها ،مما يمكن أن يؤدي ذلك إلى صعوبات في فهمها وتنفيدها بشكل صحيح ،بالإضافة إلى ذلك وجود إختلاف ثقافي وتشريعي من دولة إلى أخرى ،وغياب التأهيل الكافي للعاملين في المؤسسة ،وعدم تلقي تكوين مستمر من طرف أعضاء اللجنة بشأن التغيرات العامة التي تحصل في المحاسبة.

أما مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق(APCI) تؤثر إيجابيا على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية (Gouv) ولكي يحدث هذا التأثير لا بد من :تعزيز الشفافية والمصداقية،تحسين جودة التقارير المالية ،تقليل المخاطر المالية ،الإمتثال للتشريعات واللوائح.

ولكن مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (APCI) لا تؤثر على تحديات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (DEFPCI) وهذا ناتج عن نقص التدريب والتوعية لدى المحاسبين والمدققين حول معايير المحاسبة الدولية.

أما بالنسبة للعلاقة بين تحديات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق وسبل تفغيل الحوكمة (DEFPCI) والحوكمة في المؤسسات الإقتصادية (Gouv) أظهرت النتائج أنه لايوجد تأثير بينهما.

خاتمة الفصل

تمكنا من خلال هذا الفصل من استخراج نتائج تحليل العلاقات الاحصائية بين متغيرات الدراسة حتى نتمكن من اختبار الفرضيات الرئيسية الثلاثة المقترحة في البحث. وقد استخدامنا الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعيةSPSSالنسخة25 وذلك للتأكد من سلامة الفقرات، ثم قمنا بالتحليل العاملي التوكيدي والنمذجة بالمعادلات الهيكلية باستخدام برنامجSTATISTICA 0.8 لاختبار العلاقات المتزامنة بين المتغيرات الدراسة.

على ضوء النتائج المتحصل عليها تمكنا من تأكيد فرضيتين ورفض ثلاثة فرضيات. ويتعلق ***الأمر بتأكيد الفرضيتين*** الفرضية الاولى للفرضية الرئيسية الأولى والثانية [ف1.1 وف1.2] التي نصت على التوالي على وجود تأثير لواقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (EPCI) على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية (GOUV) ومدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (APCI) وأثرها على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية (GOUV). و***عدم تأكيد ثلاثة فرضيات*** ويتعلق الأمر بـــ بالفرضية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى (ف2.1 واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (EPCI) له تأثير ايجابي على تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة (DEFPCI)؛) والثانية (ف2.2 مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (APCI) تؤثر ايجابيا على تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة (DEFPCI)؛) وكذا الفرضية الرئيسية الثالثة (ف.3 تؤثر تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة (DEFPCI) على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية (GOUV)).

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة :

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية وعمليات التدقيق أدوات هامة تؤثر بشكل كبير على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية فتتأثر الحوكمة بكيفية تطبيق هذه المعايير .توفر هذه الأخيرة إطارا منهجيا وموحدا لتقديم المعلومات المالية ،وهذا يعزز الشفافية ويزيد من موثوقية المعلومات المالية المقدمة للمستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين ؛تساعد هذه الشفافية والموثوقية في تحسين تقدير الأداء المالي للشركة وتقييمها بشكل صحيح .

كما تسمح للشركات بتقديم تقارير مالية قابلة للمقارنة على الصعيدين المحلي والدولي،هذا يساعد المستثمرين والمساهمين في تقييم أداء الشركة بشكل أفضل وإتخاد قراراتهم بناءا على معلومات دقيقة .

أما التدقيق الذي يتم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يساهم في تحسين جودة عمليات التدقيق ،ذلك لأن هذه المعايير تحدد متطلبات وإجراءات دقيقة للتدقيق ،مما يزيد من فعالية ودقة العمليات ويقلل من فرص التلاعب في البيانات المالية.

كما تفرض المعايير المحاسبية الدولية متطلبات صارمة على تقديم المعلومات المالية والإفصاح عنها ،هذا يزيد من مستوى المساءلة والشفافية في الإدارة ،حيث يجب على الشركات توضيح كيفية تحقيقها لأهدافها وإستخدام مواردها .

في بعض الأحيان يمكن أن تدفع المعايير المحاسبية الدولية الشركات إلى إجراء إصلاحات هيكلية في أنظمتها المالية والإدارية ،هذا يمكن أن يؤدي إلى تحسين أداء الشركة وفعاليتها العامة.

لذى يمكن القول أن المعايير المحاسبية الدولية وعمليات التدقيق تلعب دورا هاما في تعزيز الحوكمة من خلال زيادة الشفافية ،وتحسين جودة المعلومات المالية،وتوجيه الإصلاحات وتحسين الإدارة الداخلية،وزيادة مستوى المساءلة.

أما الحوكمة هي مفهوم يتعلق بكيفية إدارة وتنظيم الكيانات والمؤسسات سواءا كانت حكومية ،غير ربحية أو خاصة ،تهدف الحوكمة إلى تحقيق أهداف المؤسسة بطريقة شفافة وفعالة وتضمن مساءلة القادة والإداريين عن أعمالهم وقراراتهم.

وتشمل مفاهيم الحوكمة على مجموعة من الجوانب مثل الشفافية والمساءلة ،حقوق المساهمين،إدارة المخاطر،توجيه الإستراتيجيات والخطط المستقبلية،الأخلاقيات والسلوك .

كما تعتمد ممارسات الحوكمة على مجموعة من الأطر الدولية والمبادئ التوجيهية ،مثل مبادئ الحوكمة الصادرة عن مؤسسة التمويل،ومبادئ منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية والعديد من الإطارات الأخرى المعترف بها عالميا.

ومنه كان من بين أهدافنا إبراز مدى تأثير المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق على حوكمة المؤسسات الإقتصادية ،من خلال معرفة تأثير واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية،وكذلك مدى تطبيق هذه المعايير وأثرها على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية،بالإضافة إلى معرفة واقع الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية ،وكذا أهمية الإلتزام بميثاق أخلاقيات المحاسب والمدقق في تجسيد تطبيقات الحوكمة ،ودور المراجعة الداخلية في دعم الحوكمة وإدارة المخاطر وأهمية إستقلال المدقق الداخلي،ودور المدقق الخارجي في إعطاء الثقة في القوائم المالية ،وتبيان مدى إلتزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة.

من خلال إعداد نموذج مفاهيمي يبرز هذه العلاقات بين المتغيرات ،بحيث دمج عملنا في هذه الأطروحة الأطر المفاهيمية لكل الدراسات السابقة،ومن أجل إثبات أو نفي فرضياتنا الخمسة المشكلة في النموذج النظري قمنا بدراسة ميدانية مع عينة مكونة من خبير محاسب ،محافظ الحسابات ،إطار في مؤسسة إقتصادية، أستاذ جامعي مهتم بالمحاسبة والتدقيق ؛ مكننا ذلك بالخروج بإستنتاجات تفيد المؤسسات الإقتصادية .

بشكل عام تأكدنا من جميع الفرضيات من خلال نتائج الاختبار الإحصائي ما عدى الفرضية الفرعية الثانية المتعلقة بواقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق له تأثير إيجابي على التحديات الإقتصادية، والفرضية الرابعة التي تنص على مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق تؤثر إيجابا على التحديات الإقتصادية ،والفرضية الخامسة التي تنص على أن تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة تؤثر على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية .

وقد أشارت الدراسة النظرية إلى أن تأثير المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق على حوكمة المؤسسات يتطلب بفهم كيفية تأثير هذه العوامل على كفاءة وشفافية إدارة المؤسسات ،وأشارت أيضا أن المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق إذا تم تطبيقها بشكل جيد يمكن أن يؤدي ذلك إلى تحسين الشفافية والمصداقية في تقارير المؤسسة ،ومن ناحية أخرى قامت الجزائر بتبني معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي،ومعايير التدقيق من خلال معايير التدقيق الجزائرية في ظل الإصلاحات المحاسبية لمواكبة التطورات الإقتصادية الدولية،إلا أن هذا التطبيق بقي مرهونا على مدى توفر البيئة الملائمة

حسب إجابة أفراد العينة المدروسة،حيث أن هذه البيئة والتي تتكون من مجموعة عوامل كان لها الأثر البارز على مستوى تطبيق هذه المعايير .

أولا : عرض نتائج إختبار الفرضيات.

1-نتائج الفرضية الأولى:

بالنسبة لنتائج الفرضية الأولى والمتمثلة في أثر واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (EPCI) على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية (GOUV) كانت جيدة ،النتيجة توحي إلى وجود علاقة طردية قوية بين واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية وهو ذو دلالة إحصائية ،ومنه يمكن القول أن :"واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق له تأثير إيجابي على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية" ،وهذا من خلال النتائج المتحصل عليها وفق الآتي :

- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق يساعد في توفير تقارير مالية أكثر شفافية وموثوقية ؛
- عمليات التدقيق المستندة إلى المعايير المحاسبية الدولية تساهم في تحسين جودة التقارير المالية ،هذا يقلل من فرص التلاعب بالمعلومات المالية ويزيد من مصداقية التقارير.

2-نتائج الفرضية الثانية :

بالنسبة لنتائج الفرضية الثانية والمتمثلة في"**أثر واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (EPCI) على تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة (DEFPCI)**"، أظهرت النتائج أن إختبار T لStudent كانت قيمته سالبة وأقل من القيمة المطلقة ل 1.96، وP أكبر من 5% ،وبالتالي تظهر هذه النتائج أن (EPCI) لا يوثر في (DEFPCI)، ومنه يمكن القول أن واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة لا يؤثر في تحديات تطبيق هذه المعايير، وهذا من خلال النتائج المتحصل عليها وفق الآتي :

- تعقيد المعايير : بعض المعايير المحاسبية الدولية قد تكون معقدة وصعبة التطبيق ،مما يمكن أن يؤدي ذلك إلى صعوبات في فهمها وتنفيدها بشكل صحيح؛
- إختلافات ثقافية وتشريعية :تختلف الثقافات والأنظمة التشريعية من الدولة إلى الأخرى ،مما قد يؤدي إلى تحديات في تطبيق المعايير بشكل متجانس عبر الحدود؛
- تكلفة التطبيق :قد يتطلب تطبيق المعايير المحاسبة الدولية تكاليف إضافية والتحديث الأنظمة المحاسبية وتوظيف خبراء محاسبية ؛
- غياب التأهيل الكافي للعاملين في المؤسسة ؛
- عدم تلقي تكوين مستمر من طرف أعضاء اللجنة بشأن التغيرات العامة التي تحصل في المحاسبة .

3-نتائج الفرضية الثالثة :

بالنسبة لنتائج الفرضية الثالثة والمتمثلة في "مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (APCI) تؤثر إيجابيا على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية (GOUV)"، فقد تم إثبات صحة الفرضية من خلال النتائج المتحصل عليها ،وبالتالي يمكننا القول أنه توجد علاقة إيجابية وذات دلالة إحصائية بين علاقة مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (APCI) تؤثر إيجابيا على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية(GOUV) ،وهذا من خلال النتائج المتحصلة عليها وفق الأتي :

✓ تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق بشكل منهجي وشفاف يمكن أن يؤثر بشكل إيجابي على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية ولكي يحدث هذا التأثير لابد من :

- تعزيز الشفافية والمصداقية .
- تحسين جودة التقارير المالية.
- تعزيز المقارنة الدولية.
- تقليل المخاطر المالية.
- تعزيز القوائم المالية الموحدة.
- الإمتثال للتشريعات واللوائح.

4- نتائج الفرضية الرابعة .

بالنسبة للفرضية الرابعة والمتمثلة في "مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق (APCI) تؤثر إيجابيا على تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة (DEFPCI)، أظهرت النتائج أن إختبار T ل Student كانت قيمته 0.562 ،وهي قيمة أقل من القيمة المطلقة ل 1.96، وبالتالي تظهر النتائج أن (APCI) لا تؤثر في (DEFPCI) ومنه يمكن القول أن : مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق لا تؤثر على تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة وهذا ناتج عن نقص التدريب والتوعية لدى المحاسبين والمدققين حول المعايير المحاسبية الدولية.

- إستقلالية المدققين : يجب أن تكون المؤسسات المدققة مستقلة عن مكاتب التدقيق ،لضمان تقديم تقارير موضوعية ودقيقة ؛
- تبني أفضل الممارسات : يجب على الشركات تبني أفضل الممارسات في مجال الحوكمة ،وذلك من خلال تشكيل مجالس إدارة قوية ومستقلة وتطبيق سياسات شفافة؛

وهذا ناتج عن نقص المهارات والتدريب لدى بعض المحاسبين والمدققين لفهم وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

- قدرة البنية التحتية :ضعف البنية التحتية في مجال المحاسبة والتدقيق يجعل من الصعب تنفيذ المعايير بشكل فعال ودقيق؛
- تنوع التشريعات والقوانين المحلية : صعوبة في تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع التشريعات والقوانين المحلية التي قد تكون مختلفة وتحتاج إلى تعديلات.

5-نتائج الفرضية الخامسة :

بالنسبة لنتائج الفرضية الخامسة والمتمثلة في " تؤثر تحديات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة (DEFPCI) على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية (GOUV) "، أظهرت النتائج أن العلاقة بينهما نتائج غير معنوية ،بحيث كان إختبار T ل Student كان أقل من 1.96 ،و P أكبر من 0.05،وبالتالي توضح النتائج عدم وجود علاقة ذو ذلالة إحصائية ،وهذا أدى إلى عدم التأكد من صحة الفرضية ،بمعنى لا يوجد تأثير للمتغير DEFPCI على المتغير GOUV ،ومنه يمكن القول أن :

تحديات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية والتدقيق لا تؤثر على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية .

ثانيا : التوصيات

بناءا على ما تقدم من نتائج الدراسة، يمكن إعطاء بعض التوصيات التي نرى ضرورة العمل بها مستقبلا من أجل تفعيل العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية ،ومعايير التدقيق مع الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية، وتتمثل هذه التوصيات كالآتي :

- توعية وتدريب الفريق الإداري ومجلس الإدارة لفهم المعايير المحاسبية الدولية ومدى أهميتها، وكذلك لدور التدقيق في التحقق من تطبيقه بشكل صحيح؛
- يجب أن تقوم المؤسسات بتطوير سياسات وإجراءات داخلية تضمن الإمتثال للمعايير المحاسبية الدولية وتساهم في تعزيز الحوكمة، وهذا يشمل تحديد المسؤوليات واضحة للموظفين والأقسام المعنية بالمحاسبة والتدقيق؛
- تقوية دور لجان المراجعة والمراقبة؛
- زيادة شفافية التقارير المالية؛
- توسيع نطاق التدقيق والمراقبة؛
- تحسين جودة عمليات التدقيق؛
- متابعة التطورات الدولية والتحديثات المحاسبية؛
- التواصل مع المستثمرين وأصحاب المصلحة لبناء الثقة والشفافية؛
- المراجعة الدورية وتقييم الأداء؛
- الإلتزام بمبادئ الحوكمة الرشيدة ،مما يساهم في تعزيز النزاهة والشفافية والمساءلة.

ثالثا :أفاق الدراسة

من خلال الدراسة التي قمنا بها تبين لنا وجود بعض الجوانب المكملة للدراسة لازالت تحتاج إلى المزيد من التحليل والدراسة،فهذه الدراسة تحدها حدود مكانية وزمانية هذا من ناحية ،ومن ناحية أخرى إعتمدت هذه الدراسة على أداة الإستبانة والمقابلة في شقها الميداني التطبيقي ،وهذا لضرورة علمية وعملية ،كما أنها إعتمدت على بعض البرامج والأساليب الإحصائية لتحليل النتائج، لذلك نقترح الأفاق التالية المكملة لهذه الدراسة :

- ❖ محاولة إجراء دراسات تبحث عن كيفية تبني المعايير المحاسبية الدولية وممارسات التدقيق التي تساهم في تحسين جودة الإفصاح المالي ؛
- ❖ محاولة إجراء دراسات تبحث عن تأثير التدقيق على الإلتزام بالمعايير ؛
- ❖ إجراء دراسات تبحث عن كيفية تأثير المعايير المحاسبية الدولية وممارسات التدقيق على هيكل الحوكمة في المؤسسات ،هذا يشمل تأثيرها على توزيع الصلاحيات والمسؤوليات بين مجلس الإدارة التنفيذية وغيرها من الأطراف ذات العلاقة ؛
- ❖ محاولة القيام بدراسات تبحث عن جودة المعلومات المالية المتاحة بفضل المعايير المحاسبية الدولية على عملية إتخاد القرارات داخل المؤسسة ؛
- ❖ محاولة إجراء دراسات تبحث عن تقييم كيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وممارسات التدقيق في المؤسسات الإقتصادية ومدى تأثيرها الفعلي على الحوكمة والأداء ؛
- ❖ دراسة تأثير التطورات التكنولوجية على كيفية تطبيق المعايير المحاسبية وعمليات التدقيق ؛
- ❖ دراسة تقييم تفاعل بين المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق مع الثقافات المحلية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب باللغة العربية

1. إبراهيم الجز راوي وعامر الجنابي ،**أساسيات نظم المعلومات المحاسبية**،دار اليازوري، الأردن ،2009.
2. أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث للتدقيق**، ط 2، دار الصفاء، عمان، 2005.
3. أحمد طرطار وعبد العالي منصر، **تقنيات لمحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**،دار جسور للنشر والتوزيع ،الجزائر ،2015.
4. أحمد علي خضر، **الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات**، ط1 ، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية،2012 .
5. أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
6. أحمد مصطفى سليمان،**حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**،ط 1 ،دار النشر الثقافية – الاسكندرية،2006 .
7. ألفين أريتز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل ،الجزء الأول، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر ،الرياض ،المملكة العربية السعودية، 2002 .
8. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة رأس المال** ،الدار الجامعية ،مصر،2005.
9. أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر،2004.
10. أمين السيد أحمد لطفي،نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية،الدار الجامعية،الجزء الثاني،مصر،2007.
11. أمين السيد، أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، مصر.
12. تشارلز هل ،جارديث جونز ،**الادارة الإستراتيجية** ،مدخل متكامل ،مترجم من طرف محمد سيد أحمد عبد المتعال ،إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر ،الرياض،المملكة العربية السعودية،2008.
13. جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، ط 1، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014.
14. **حاكم محسن الربيعي وحمد عبد الحسين راضي**،حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، **دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011**.
15. حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، ط02 ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن،2008.
16. حسين يوسف القاضي وسمير معدي الريشلي،**موسوعة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية :عرض البيانات المالية**،الجزء الأول،الطبعة الأولى،دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان،الأردن،2012.
17. حسين يوسف القاضي وسميرمعدى الريشاني،**موسوعة المعايير المحاسبة الدولية ومعايير اعداد التقارير المالية الدولية:عرض البيانات المالية**،الجزء الأول،الطبعةالأولى،دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان،الأردن،سنة 2012.
18. خالد جمال الحجارات، **معايير التقارير المالية الدولية**،مكتبة الجامعة الشارقة الطبعة الأولى،2008.

19.خليل الدليمي ،عبد الرزاق الساكني،نواف فخر،**مبادئ المحاسبة المالية**،الجزء 01،دار الثقافة للنشر،عمان،الأردن،2005.

20.د يوسف محمد جربوع وسالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي المعايير المحاسبة الدولية**، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.

21.دبيان السيد عبد المقصود محمد وعبد اللطيف ناصر نور الدين ،**نظم المعلومات المحاسبية–مدخل تحليل وتصميم النظام**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر مصر،2011.

22.دونا لد كيسو، جيري ويجانت ،**المحاسبة المتوسطة**،تعريب أحمد حامد حجاج،الطبعة 2،الجزء الأول،دار المريخ للنشر،الرياض،السعودية،1999،ص:26.

23.رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات النظري**، ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان 2011.

24.رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.

25.رضوان محمد ألعناتي ،**مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها** ،دار الصفاء، الأردن ،الجزء الأول،الطبعة 7 ،2008.

26.سهير إبراهيم الشوملي، **حوكمة الشركات**، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2016 .

27.سيد عطا الله السيد ،**المفاهيم المحاسبية الحديثة** ،دار الراية، الأردن، الطبعة الأولى ،2009.

28.طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات" المفاهيم-المبادئ-التجارب "تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2005.

29.طارق عبد العال حماد،**حوكمة الشركات** ،الطبعة الاولى ،الدار الجامعية ،القاهرة، 2008.

30.طالب علاء فرحان،ايمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**.الطبعة الاولى،دار الصفاء للنشر والتوزيع،عمان الاردن،2010.

31.طلال محمود علي الحجاوي ومحمد أل فتح الله،**الشفافية في الافصاح عن المعلومات المحاسبية**،دار الايام ،الأردن،ط1،2017.

32.عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة** ،دار وائل ،الأردن، الطبعة الأولى ،2008

33.عبد الوهاب نصر ،وشحاتة السيد شحاتة،**الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة وتكنولوجية المعلومات وعولمة رأس المال(الواقع والمستقبل)**،الدار الجامعية ،الإسكندرية،2005.

34.عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الثالث، **"دور أليات المراجعة في تفعيل حوكمةالشركات"**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2009 .

35.عبد الوهاب نصر علي ،**مسؤولية مراقب الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسيل الأموال –مطلب حيوي لاستقرار أسواق المال العربية**، الدار الجامعية ،الإسكندرية،2005.

36.عبد الوهاب نصر علي،شحاتة السيد شحاتة،**مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**،الدار الجامعية الاسكندرية،2007/2006.

37.عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس ألإدارة**، إتحاد المصارف العربية.

38.عمار حبيب جهلول، **النظام القانوني لحوكمة الشركات**، دار نيبور للطباعة والنشر، العراق، الطبعة الأولى.

39.غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، ط 2، دار المسيرة، الأردن، 2009،.

40.لخضر علاوي ،**معايير المحاسبة الدولية** ،الصفحات الزرقاء العالمية ،الجزائر،2012.

41.مجدي سلامة محمود،**معايير المحاسبة الدولية–السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية الافصاح المحاسبي –عرض البيانات المالية**–مؤسسة شباب الجامعة،مصر،2017.

42.محسن أحمد الخضري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة،2005.

43.محمد الشريف بن زواي ،**حوكمة الشركات والهندسة المالية**،الطبعة 1، دار الفكر الجامعي،الاسكندرية،2016.

44.محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .

45.محمد بوتين،**المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية دروس وتطبيقات** ،الورقة الزرقاء ،الجزائر ،2015.

46.محمد سمير الصبان،اسماعيل ابراهيم جمعة،أحمد محمد كامل،**المحاسبة المتوسطة،الاطار الفكري والعملي للمحاسبة كنظام للمعلومات**،الدار الجامعية للنشر،الاسكندرية،مصر،2003.

47.محمد سمير الصبان،دراسات في المحاسبة المالية(أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي)، الدار الجامعية، بيروت،لبنان، 1989.

48.محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار الكنوز المعرفة العلمية، الأردن، 2009.

49.محمد مصطفى سليمان،**حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**،ط 1 ،دار النشر الثقافية – الاسكندرية،2006.

50.المعتصم بالله الغرياني،**حوكمة الشركات المساهمة**،دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2008.

51.نضال محمود الرمحي وزياد عبد الحليم الديبة ،**نظم المعلومات المحاسبية** ،دار المسيرة للنشر والتوزيع،الأردن ،الطبعة الأولى،2011.

52.وصفي عبد الفتاح ابوالمكارم ،**دراسات متقدمة في مجال المحاسبة**، دار الجامعة الحديثة، الإسكندرية، مصر،2002.

53.وليد توماس، أمرسون هنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج ،كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2006،

54.يوسف محمد جربوع وسالم عبد الله حلس، **"المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي للمعايير المحاسبة الدولية**، ط1 ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، سنة2002 .

55.يونس محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان، 2000.

المجلات والدوريات

56.بتول محمد نوري وعلي خلف سلمان،**" حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة"**، مجلة رماح لبحوث والدارسات عمان، العدد 14، 2014

57.بكيحل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، مجلة علمية دورية متخصصة محكمة تصدر عن جامعة

58.بن دبيش نعيمة، بوطلاعة محمد، دور الحوكمة والبيئة المؤسسية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر إلى الجزائر-دراسة قياسية للفترة،2015/1996،مجلة الدراسات المالية المحاسبية والادارية ،المجلد 2017 ،العدد 7.

59.بن عيش بشير،المعايير المحاسبة الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التطبيق، مؤتمر جامعة العلوم التطبيقية الاردن حول منظمات الأعمال لتحديات العالمية المعاصرة،أيام 27-28-29 ماي 2009.

60.بهلولي نور الهدى،التكامل بين المعايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية-دراسة تحليلية للمعايير (IAS /IFRS)و (ISA) اصدارات 2018- مقال منشور في مجلة الافاق للدراسات الاقتصادية ،العدد 2،سنة 2020.

61.بوقابة زينب، متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، الملتقى الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، يومي 11-12 أفريل 2018.

62.تمار خديجة، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبة والإدارة، مجلة علمية دولية محكمة سداسية، جامعة أم البواقي ، الجزائر ، ديسمبر 2017.

63.حسين مصطفى هلالي، من أجل إستراتيجية وطنية للحوكمة من منظور إدارة الدولة والمجتمع والحكم الرشيد، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2007.

64.زوهري جليلة، صالح إلياس، واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الإبتكار والتسويق ، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، العدد الثاني، جانفي 2015

65.شوقي طارق، تأثير معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS على حوكمة الشركات-دراسة حالة بنك باريبا BNP PARIBAS الفرنسي-مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة سطيف 1،العدد الأول،ديسمبر 2020.

66.شيماء محمد سمير إبراهيم،التكامل بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي للحد من الفساد المالي :دراسة تطبيقية في جامعة الموصل، مجلة بحوث مستقبلية، كلية الحدباء الجامعة ،مركز الدراسات المستقبلية ،العدد 41،سنة 2013.

67.صبايحي نوال،واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية،الملتقى الدولي حول :دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات ،يومي 19-2013/11/20،جامعة الشلف.

68.عاشور كتوش وبلعزوز بن علي، المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية(IAS/IFRS)، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، 2009 .

69.عبد محمود عيدة،أثر المعلومات المحاسبية على السلوك متخد القرار الإستثمار في الأسهم ،المجلة المصرية للإقتصاد والتجارة،مصر،2001.

70.فروم محمد صالح،مداخلة بعنوان "دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري للشركات ،ملتقى وطني حول مهنة اتلدقيق في الجزائر،الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة "،كلية العوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة سكيكدة، يومي 11-12 اكتوبر 2010.

71.فياش أمال، بوعبانة فتيحة، مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية – دراسة حالة عينة من المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة جديد الإقتصاد، مجلة علمية إقتصادية دورية محكمة، الجمعية الوطنية للإقتصاديين الجزائريين، الجزائر، ديسمبر 2017.

72.كمال بوعظم وعبد السلام زايدي، حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات، مداخلة ضمن" الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، الجزائر، بومى 18 و19 نوفمبر 2009

73.مسعود صديقي ومرزوق مرزوقي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، 2010

74.مسلم ابراهيم،دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية،مجلة دفاتر اقتصادية ،جامعة زيان عاشور-الجلفة-،العدد الثاني عشر،مارس 2016

75.نور الدين مزياني ،أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق ،مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية،جامعة محمد بوضياف،المسيلة ،العدد 14،2015.

76.هشام ذغموم ،أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ifrs / IAS في ارساء مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر-دراسة ميدانية،مجلة جديد الاقتصاد،جامعة الجزائر 3،العدد 10،2015.

77.وليد ناجي الحيالي،المحاسبة المتوسطة،منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدانمارك ،2007.

78.وليد ناجي الحيالي،نظرية المحاسبة،منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك -2007.

79.يوسف محمود جربوع،فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة وتضييق هذه الفجوة،مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)،المجلد 12، العدد 2، يونيو 2004.

الرسائل والأطروحات الجامعية

80.أحططاش نشيده ،أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات –دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر،مذكرة دكتوراه –تخصص محاسبة وتدقيق جامعة سطيف -1 -2016 /2017 .

81.براضية حكيم، أهمية تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات المالية الاسلامية ،مذكرة دكتوراه ،قسم علوم التسيير-جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف.2015 -2016 .

82.بن حواس كريمة،التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية(التفاتة لواقع الجزائر)،مذكرة دكتوراه،تخصص مالية ،محاسبة وتسويق في المؤسسة ،جامعة باجي مختار-عنابة-2015/2014

83.بن شهيدة فضيلة، دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات-دراسة حالة الجزائر-مذكرة دكتوراه ،قسم العلوم المالية والمحاسبة –جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم - 2016 /2017.

84.بن لدغم محمد تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه تخصص إدارة ألمنظمات جامعة تلمسان، الجزائر، 2018/2017.

85.بن موفقي علي ،أثر الاصلاحات المحاسبية بالجزائر على جودة نظم المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على الحوكمة بالمؤسسات،اطروحة دكتوراه ،قسم علوم التسيير ،جامعة مسيلة،2017.

86.بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر – دراسة إستقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس – سطيف1، الجزائر، 2017/2016.

87.بوعزة محمد امين،النظام المحاسبي المالي ودوره في تفعيل الحوكمة على مستوى المؤسسات ا لجزائرية-دراسة ميدانية- ،مذكرة دكتوراه تخصص اقتصاد المنظمات،جامعة د.الطاهر مولاي - سعيدة -2017 /2018 .

88.بوقرن دليلة، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.-دراسة أراء عينة من الاكاديميين والمهنيين-رسالة دكتوراه تخصص محاسبة،جامعة بومرداس،2016/2015.

89. بولعجين فايزة ،دور الالتزام بمبادئ حوكمة المؤششات في استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية–دراسة حالة الجزائر،مذكرة دكتوراه ، جامعة سطيف2020،2021/1.

90. تريش حسينة، دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية–دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر–رسالة دكتوراه تخصص مالية،محاسبة وتدقيق،جامعة فرحات عباس –سطيف 1،2016 /2017.

91. حاج مختار محمد خير الدين،اسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وفق للإجراءات المعتمدة في الجزائر،مذكرة دكتوراه، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق ،جامعة أدرار 2019/2018.

92. حمزة العرابي،المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية،مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية،محاسبة وتدقيق،جامعة بوقرة بومرداس ،2013/2012

93. خيرة معمري،دور جودة المعلومات المحاسبية في تعزيز الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية– دراسة عينة من مؤسسات اقتصادية جزائرية–،رسالة دكتوراه ،تخصص ادارة مالية،جامعة الشلف ،2021.

94. سعود وسيلة،حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،أطروحة دكتوراه،قسم علوم التسيير،جامعة محمد بوضياف–المسيلة–2016.

95. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، شهادة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف1، الجزائر، 2012.

96. صلاح الدين بولعراس،التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية،مدكرة دكتوراه،قسم العلوم التجارية ،جامعة سطيف،سنة 2016.

97. ضويفي حمزة، فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الافصاح وأثرها على الأداء المالي.–دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات التابعة لمجمع سونلغاز–رسالة دكتوراه،تخصص محاسبة ومالية،جامعة الجزائر3،2015.

98. العابدي دلال،حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية ،دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية ،مذكرة دكتوراه تخصص محاسبة ،جامعة محمد خيضر – بسكرة – 2015 /2016 .

99. عاشوري عبد الناصر،دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية العمومية في ولاية سطيف،رسالة ماجستير تخصص الحوكمة ومالية المؤسسة،جامعة سطيف 1 ،الجائر،2015 /2016 .

100. عبد القادر بكيحل،النظام المحاسبي ومدى تأثيره في دعم الشفافية والإفصاح ببورصة الجزائر،أطروحة دكتوراه ،تخصص علوم التسيير،جامعة الشلف،2017.

101. فيروز رجال ،حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على كفاءة الأسواق المالية ،رسالة دكتوراه تخصص ادارة أعمال،جامعة أم البواقي،2018/2017.

102. قنوش مولود،أثر تطبيق المعايير المحاسبية IAS/IFRS على كفاءة سوق الأوراق المالية–دراسة حالة الجزائر– رسالة دكتوراه،تخصص محاسبة وتدقيق،جامعة البليدة2019،02 /2020.

103. قوبة كريم، أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحقيق جودة الافصاح المحاسبي في ظل تبني معايير الابلاغ المالي– دراسة ميدانية–رسالة دكتوراه تخصص مالية المؤسسة،جامعة بومرداس2018/2017..

104. لخضر أوصيف، نحو تحسين جودة التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية في ظل الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات-دراسة عينة لشركات مساهمة (SPA)-رسالة دكتوراه،تخصص علوم اقتصادية،جامعة مسيلة،2017.

105. لشلاش عائشة ،جودة التدقيق الخارجي في اطار تبني حوكمة المؤسسات –دراسة ميدانية – رسالة دكتوراه تخصص ادارة أعمال ،جامعة الجيلالي اليابس-سيدي بلعباس 2017-2018 .

106. مجيلي خليصة، دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية-دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف-رسالة دكتوراه ،تخصص محاسبة،مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس – سطيف 1-2018/2017.

107. محصول نعمان،دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية بالبنوك التجارية،مذكرة دكتوراه،تخصص محاسبة،جامعة أم البواقي ،2017/2016،

108. محمد سفير، أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في ارساء مبادئ حوكمة الشركات –دراسة ميدانية لحالة الجزائر،رسالة دكتوراه تخصص مالية ومحاسبة،جامعة الجزائر 3،2015.

109. مصطفى عوادي، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية،مذكرة دكتوراه،تخصص محاسبة،جامعة أم لبواقي،2014/2013.

110. نساب عائشة ،مدى قدرة التدقيق الخارجي في ارساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الادارة والمساهمين –دراسة حالة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر –مذكرة دكتوراه ،تخصص محاسبة وتدقيق –جامعة البليدة 2 – 2016 /2017 .

111. وادي رقية،دور النظام المحاسبي المالي في معالجة القياس والإفصاح المحاسبي في حالة التضخم-دراسة حالة مؤسسة أن.سي.أ رويبة-،رسالة دكتوراه،جامعة قسنطينة 2019.

112. واضح صالح،أثر تبني معايير الافصاح المحاسبي في القوائم المالية للحد من التهرب الضريبي بعد تبني النظام المحاسبي المالي-دراسة عينة من **المؤسسات الجزائرية**– رسالة دكتوراه،تخصص :بنوك،مالية ومحاسبة،جامعة المسيلة،2020.

الجرائد الرسمية والمراسيم

113. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،القانون 91-08،صادرة في 01 ماي 1991، العدد 20.

114. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ ف 2 فبراير 2011، العدد 7.

115. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،القانون 10-01، المؤرخ في 29 يونيو 2010،العدد42.

116. القانون التجاري ،الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،المادة715 مكرر (معدلة) ،سنة 2007.

117. القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، منشورات بيرتي، الجزائر، 2009.

118. مركز المشروعات الدولية الخاصة« Cipe » ، مبادئ الحوكمة لجمعيات الأعمال والغرف التجارية، تاريخ الاطلاع 23 03 2014 الموقع:

http://www.cipe.org/sites/default/files/publicationdocs/Governance%20Principles%20for%20Business%20Associations%20and%20AR.pdf-0Chambers%20of%20Commerce%20

119. المقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 ،وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق .

120. المقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

121. المقرر رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

122. منشور وزاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 28 فيفري 2016، رقم 01.

123. وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**،2009.

المراجع باللغة الأجنبية

124. responsibility? Development and validation of a multidimensional corporate stakeholder responsibility scaleJournal of Management, 44 (2) (2018).

125. A.O. Laplume, K. Sonpar, R.A. LitzStakeholder theory: Reviewing a theory that moves usJournal of Management, 34 (6) (2008).

126. Academy of Management Review, 20 (1) (1995).

127. Accounting & Finance, 50 (1) (2010.

128. Accounting principles underling financial statements of business enterprises ;AICPA ,New Yourk,1970

129. Ahmed Eltweri « The Corporate Governance Effects on the Audit Committees Performance », The International EFAL-IT BLOG Information Technology innovations in Economics, Finance, Accounting, and Law Volume 2 – Issue 02/2021.

130. American accounting association ,AAA committee to prepare a statement of basic accounting theous,Evanstion,AAA,1966.American Accounting Association,op,cit.

131. Asemah,Ezekiel S, (Universities and Corporate Social Responsibility Performance: An Implosion of the Reality),African research Review, vol. 07 (4), Serial No. 31, September, 2013.

132. corporete governance,paris 1 Organisation for Economic Co-operation And Development, , OECD Principles of, France, 2004, Agency relationships of project-based firm, Tuomas Ahola, Matias Ståhle, Miia Martinsuo

133. D. De Meza, B. Lockwood,Does asset ownership always motivate managers? Outside options and the property rights theory of the firm,Quarterly Journal of Economics, 113 (2) (1998).

134. D. Kannan,Role of multiple stakeholders and the critical success factor theory for the sustainable supplier selection process,International Journal of Production Economics, 195 (2018), pp. 391-418

135. DJELLOUL BOUBIR ,LES Provisions comptables en SCF-IFRS ,manuell,ITCIS Editions,2010.

136. DOING BUSINESS,WORD BANK GROUP ,document électronique disponible sur<http://www.doingbusiness.org/content/dam/doing business/country/algeria/DZA.pdf, date de consultation le02/06/20.

137. E. Gambeta, B.R. Koka, R.E. Hoskisson,Being too good for your own good: A stakeholder perspective on the differential effect of firm-employee relationships on innovation search,Strategic Management Journal, 40 (1) (2019).

138. Ebondo wa mandzila , La gouvernance de l'entreprise une approche par l'audit et contrôle interne, Harmattan, Paris, France, 2005.

139. Elisabeth Bertin et al,[1] « Audit légal et gouvernance d'entreprise –une comparaison France/Japon », Comptabilité-contrôle-audit, 2002/3, Tome 8

140. FLORENT LEDENTU, SYSTEME DE GOUVERANCE D'ENTREPRISE ET PRESENCE D'ACTIONNAIRES DE CONTROLE:LE CAS SUISSE, Thése présentée a la faculté des sciences économiques et sociales de l'université de fribourg (suisse), Fribourg, 2008, p17

141. Gérard KOENIG, De Nouvelles Théories pour Gérer l'entreprise de XXIe siècle, Economica, Paris,1999.

142. International Journal of Project Management., Volume 39, Issue 7،2021

143. international of busines and management, vol :05, N :11,November 2008.

144. J. Van der Laan Smith, A. Adhikari, R.H. Tondkar,Exploring differences in social disclosures internationally: A stakeholder perspective,Journal of Accounting and Public Policy, 24 (2) (2005).

145. K. Gibson,The moral basis of stakeholder theoryJournal of Business Ethics, 26 (3) (2000), pp. 245-257.

146. L. Liao, L. Luo, Q. Tang,Gender diversity, board independence, environmental committee and greenhouse gas disclosure,The British Accounting Review, 47 (4) (2015).

147. M.C. Jensen,Value maximization, stakeholder theory, and the corporate objective function,Business Ethics Quarterly (2002).

148. Mahdi salehi and al, « audit experction gap, auditor responsabilité between India and Iran »,

149. Matthias Nnadi1 , Uchenna Efobi, Akunna Oledinma « Audit quality, family business and corporate governance mechanisms: the case of Morocco » . Journal of Accounting in Emerging Economies 2017, 7 (4). pp. 507-527.doi:10.1108/JAEE-10-2016-0090.

150. N. Hussain, U. Rigoni, R.P. Orij,Corporate governance and sustainability performance: Analysis of triple bottom line performance,Journal of Business Ethics, 149 (2) (2018)

151. O. Hart,Firms, contracts, and financial structureOxford University Press, Oxford (1995.

152. Oliver WILLIAMSON, The Economic Institutions Capitalisms: Firms, Markets, Relational Contracting, New York, Free press, 1985.

153. P. Milgrom, J. Roberts,Organization and managementPrentice Hall, Englewood Cliffs (1992) .

154. Pige Benoît, Audit et contrôle interne, Edition EMS, 2ème édition, Paris, france, 2001,.

155. R.E. Freeman,Divergent stakeholder theory,Academy of Management Review, 24 (2) (1999).

156. R.E. FreemanStrategic management: A stakeholder approachCambridge University Press, Cambridge, UK (1984),google scholar.

157. R.W. Roberts,Determinants of corporate social responsibility disclosure: An application of stakeholder theoryAccounting, Organizations and Society, 17 (6) (1992.

158. Riadh Manita, Na joua Elommal ,Patricia Baudier ,Lubica Hikkerova,[1] « The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance »,Technological Forecasting and Social Change,january 2020 ,volume 150

159. S. Grossman, O. Hart,The costs and benefits of ownershipJournal of Political Economy, 94 (4) (1986.

160. S. Matos, J. Hall,Integrating sustainable development in the supply chain: The case of life cycle assessment in oil and gas and agricultural biotechnology,Journal of Operations Management, 25 (6) (2007),

161. S. Schaltegger, J. Hörisch, R.E. Freeman Business cases for sustainability: A stakeholder theory perspective ,Organization & Environment, 32 (3) (2019).

162. S.L. Berman, A.C. Wicks, S. Kotha, T.M. Jones,Does stakeholder orientation matter? The relationship between stakeholder management models and firm financial performance,Academy of Management Journal, 42 (5) (1999).

163. Stephan BRUN, Essentiel des normes comptables internationales IAS-IFRS, Ed. GUALINO, Paris, 2004.

164. T. Artiach, D. Lee, D. Nelson, J. Walker,The determinants of corporate sustainability performance,

165. T. Donaldson, L.E. Preston,The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications

166. T.M. Jones, N.C. Wicks,Convergent stakeholder theory,Business Ethics and Strategy, Routledge, Abingdon, Oxfordshire (1999).

167. Walter Aerts, Peter Walton, Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis, 3rd Ed, Cengage Learning EMEA, United Kingdom, 2013.

168. X. Deng, J.K. Kang, B.S. Low,Corporate social responsibility and stakeholder value maximization: Evidence from mergers,Journal of Financial Economics, 110 (1) (2013).

169. Yoon K. Choi, Seung Hun Han, Sangwon Lee [1]« Audit committees, corporate governance, and shareholder wealth: Evidence from Korea » journal-of-accounting-and-public-policy,2014 ,volume 33.

الملاحـق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Université Abou Bekr Belkaid
Tlemcen Algérie
جامعة أبي بكر بلقايد
تلمسان الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص : محاسبة وتدقيق

استمارة استبيان

أخي الفاضل أختي الفاضلة

تحية طيبة وبعد :

في إطار تحضير أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في تخصص محاسبة وتدقيق وهي بعنوان : " **مدى تأثير المعايير المحاسبة الدولية والتدقيق على حوكمة المؤسسات الاقتصادية** " نرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع دراستنا، من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم بصدق وموضوعية بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة، ونحيطكم علما أن إجابتكم ستحظى بالسرية التامة ولن تستعمل إلا لغرض البحث العلمي.

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير، وشاكرين لكم تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم بما يخدم البحث العلمي.

الطالب : عايشي عبد اللطيف.

القسم الأول : البيانات الشخصية والوظيفية.

1- النوع : ذكر ◯ أنثى ◯

2- السن :

من 21 إلى 30		من 31 إلى 40		من 41 إلى 50		51 سنة فأكثر	

3- المستوى الأكاديمي / المهني :

شهادة الكفاءة المهنية		ليسانس		ماستر	
ماجستير		دكتوراه		.....	

4- التخصص العلمي :

محاسبة		**مالية**		**جباية**	
محاسبة وتدقيق		.....		.....	

5- المركز الوظيفي :

خبير محاسب		محافظ حسابات	
أستاذ جامعي مهتم بالمحاسبة والتدقيق			

6- الخبرة المهنية :

1 – 5		6 - 10		11 - 15		16 - 20		21 سنة فأكثر	

القسم الثاني : أسئلة الاستبيان. **المحور الأول : معايير المحاسبة الدولية والتدقيق.**

أولا : واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسة الاقتصادية.

	العبارات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1	تطبق المؤسسة معايير المحاسبة الدولية					
2	يلتزم المحاسب والمدقق بميثاق الأخلاقيات الصادرة عن هيئة المحاسبة					
3	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن أعمالها حسب متطلبات معايير المحاسبة الدولية					
4	يتم اعداد المعلومات المحاسبية والمالية التي تتضمنها القوائم المالية بالاعتماد على معايير محاسبية متفق ومتعارف عليها.					
5	تطبق المؤسسة معايير التدقيق الدولية.					

6	يوجد بمؤسستكم لجنة التدقيق والضوابط وفق ما نصت عليه معايير هيئة المحاسبة والتدقيق الدولية.					
7	يتم اعداد تقرير محافظ الحسابات وفق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.					
8	يتم الاشارة الى تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في التقارير المالية وفي تقرير محافظ الحسابات.					

ثانيا : مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق على المؤسسة الاقتصادية.

	العبارات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
9	تطبق المؤسسة جميع معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير الابلاغ IFRS					
10	تكييف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية يؤدي الى خلق ميزة تنافسية للمؤسسات الاقتصادية					
11	ترتفع جودة التقارير المالية للمؤسسة عند التقيد بمعايير المحاسبة الدولية					
12	الافصاح والعرض وفق معايير المحاسبة الدولية يقدم معلومات اكثر ملائمة ومصداقية					
13	يمكن للمحاسب في المؤسسة الاكتفاء فقط بميثاق الاخلاقيات الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.					
14	معايير التدقيق الجزائرية كافية ليستند عليها محافظ الحسابات بالمؤسسة					
15	يعزز وجود لجنة المراجعة والضوابط مصداقية المؤسسة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق.					
16	تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق يساهم في توضيح المخالفات والأخطاء التي تمت في المؤسسة					

.

المحور الثاني:الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية أولا :الافصاح والشفافية

	العبارات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1	تتمتع القوائم المالية لمؤسستكم بالمصداقية وبدرجة عالية من الثقة					
2	الافصاح والشفافية بمؤسستكم كاف وملائم لكل الأطراف.					
3	المعلومات المحاسبية المفصح عنها ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدمين في اتخاد قراراتهم .					
4	توفر متطلبات الافصاح المحاسبي لجميع المساهمين الحق في الحصول على معلومات ملائمة وفي الوقت الملائم وكذا تمكنهم من تقييم تلك المعلومات مما يعزز قدرتهم على المتابعة.					
5	المؤسسة تفصح عن المعلومات الجوهرية والأساسية حول حسابات الاستثمار التي تديرها لأصحاب حسابات الاستثمار وللجمهور بالقدر الكافي وفي الوقت المناسب.					

ثانيا : أخلاقيات المحاسب والمدقق

6	ميثاق أخلاقيات المحاسب والمدقق المطبق بمؤسستكم يساهم في الحد من التجاوزات والغش.					
7	أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق تشكل جزءا رئيسيا من صناعة النمو بالمؤسسة.					
8	ميثاق أخلاقيات المحاسب والمدقق المطبق بمؤسستكم يساهم في تعزيز ثقة المساهمين والعملاء والمستثمرين.					

ثالثا : المراجعة وتحليل المخاطر.

9	المدقق الخارجي للمؤسسة له دور في المحافظة على المعاملة المتساوية لجميع المساهمين.					
10	التدقيق في مؤسستكم يساهم في دعم الشفافية وعدالة التعامل.					

11	المدقق الداخلي والخارجي في موضع جيد لتجسيد تطبيقات الحوكمة بمؤسستكم.					
12	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من قيام الادارة بوضع وتطوير مناسب للرقابة الداخلية يشمل بدوره الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.					
13	عمل المدقق الداخلي والخارجي بالمؤسسة كفيل باكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية.					

المحور الثالث : تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق وسبل تفعيل الحوكمة.

أولا : تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق.

	العبارات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موا فق	موافق تماما
1	غياب التأهيل الكافي للعاملين بالمؤسسة.					
2	صعوبة فهم المعايير وأهميتها في المؤسسات الاقتصادية.					
3	عدم تلقي تكوين مستمر من طرف أعضاء اللجنة بشأن التغيرات الهامة التي تحصل في المحاسبة.					
4	عدم شمولية معايير المحاسبة الدولية والتدقيق لكل العمليات التي تقوم بها المؤسسة.					
5	غياب الاليات المهنية والتشريعية والتنظيمية للرقابة على جودة عملية المراجعة التي تهدف الى ضمان تحقيق حوكمة الشركات .					
6	أخرى.....					

وفي الاخير تقبلو منا فائق التقدير والاحترام .