

مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تفعيل حوكمة الشركات
دراسة استطلاعية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر

The contribution of Algerian Standards on Auditing in activating corporate governance

An exploratory study of the opinions of chartered accountant and auditors in Algiers

سايب عبد الله¹، صكري أيوب²

¹ المركز الجامعي نور البشير - البيض (الجزائر)، a.saib@cu-elbayadh.dz

² المركز الجامعي نور البشير - البيض (الجزائر)، a.sakri@cu-elbayadh.dz

تاريخ النشر: 2022/05/10

تاريخ القبول: 2022/04/20

تاريخ الاستلام: 2022/01/05

ملخص:

تهدف دراستنا إلى معرفة مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية (NAA) في تفعيل حوكمة الشركات وذلك من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، ولتحقيق هدف الدراسة تم إعداد استبيان وتوزيعه على عدد من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، حيث بلغ عدد أفراد العينة 69 فرداً. وتوصلت الدراسة للعديد من النتائج من بينها أن معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في تسهيل مراحل تطبيق حوكمة الشركات إضافة إلى أن معايير التدقيق الجزائرية تساهم في تحقق خصائص حوكمة الشركات. كلمات مفتاحية: معايير التدقيق الجزائرية، حوكمة الشركات، الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات. تصنيف JEL : M4، M42، G3.

Abstract:

This study aims to identify the Algerian standards of auditing (NAA) in activating corporate governance, from the chartered accountant and auditors' perspective. A questionnaire was designed and distributed to several field specialists in Algeria to fulfill the study's aims, and the number of respondents to this questionnaire was 69.

The study concluded that Algerian Standards on Auditing (NAA) facilitate the implementation of corporate governance and that Algerian Standards on Auditing (NAA) contribute to the realization of corporate governance characteristics.

Keywords: The Algerian Standards on Auditing, Corporate governance, Chartered accountant, Auditors.

JEL Classification: M4, M42, G3.

1. مقدمة:

تعتبر الجزائر من الدول التي تسعى للالتحاق بمتطلبات العولمة الاقتصادية والانفتاح على العالم الخارجي، وقامت بإصلاحات عديدة على اقتصادها الوطني، حيث شهدت العديد من الإصلاحات الاقتصادية في هذا المجال من بينها تلك الإصلاحات المتعلقة بمهنتي المحاسبة والتدقيق، تتجسد هذه الإصلاحات في سن العديد من القوانين والتشريعات المرتبطة بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق.

وبالتالي قامت الجزائر بإصدار النظام المحاسبي المالي المتوافق مع معايير المحاسبة الدولية سنة 2007 من خلال القانون 11-07 ومختلف النصوص التنظيمية التي جاءت لاحقا لتطبيقه، كما قامت أيضا بإصلاحات جذرية خاصة بمهنة المحاسبة والتدقيق منذ سنة 2010 من خلال القانون 10-01 الصادر في 29 أكتوبر 2010، لينطلق لاحقا التبرني الحقيقي للمعايير الدولية للتدقيق ابتداء من فيفري 2016، حين قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار أول مجموعة من المعايير، لتليها جملة من الإصدارات في السنوات اللاحقة، هذه المعايير جاءت تحت تسمية المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) كخطوة هامة لتبرني المعايير الدولية للمراجعة، وأصدر المجلس الوطني للمحاسبة إلى يومنا هذا أربع مجموعات من المعايير كل مجموعة تحتوي على أربع معايير.

1.1 إشكالية البحث:

وتبعاً لما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

إلى أي مدى تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر؟

2.1 أسئلة البحث:

وتفرع الاشكالية الرئيسية إلى التساؤلات الفرعية التالية :

إلى أي مدى تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تسهيل مراحل تطبيق حوكمة الشركات من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر ؟

إلى أي مدى تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحقق خصائص حوكمة الشركات من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر ؟

3.1 فرضيات البحث:

وكإجابة أولية عن التساؤلات المطروحة نعتد الفرضيات التالية:

- معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في تسهيل مراحل تطبيق حوكمة الشركات من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر.
- معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في تحقق خصائص حوكمة الشركات من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر.

4.1 أهداف البحث:

يهدف البحث لإبراز أهمية تفعيل معايير التدقيق الجزائرية وذلك نظراً لدورها الهام في العديد من الجوانب ومن بين هذه الجوانب هو أن تطبيق هذه الأخيرة يساهم في تسهيل مراحل تطبيق حوكمة الشركات وتحقيق خصائصها.

5.1 منهجية البحث

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال المراجع والأبحاث، إضافة إلى دراسة استطلاعية لآراء عينة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر، ومن ثم استخلاص النتائج وتقديم التوصيات المتعلقة بمدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تفعيل حوكمة الشركات.

2. الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية:

الجزائر كغيرها من الدول قامت بإصدار معايير محلية جزائرية مشقة من معايير التدقيق الدولية، حيث أصدرت أربع مقررات إلى غاية يومنا هذا، كل مقرر يحتوي على أربع معايير أي ستة عشر (16) معيارا جزائريا للتدقيق، وتمثل هذه المعايير فيما يلي :

1.2 المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة في فيفري 2016 :

في 04 فيفري 2016 قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار أول أربع معايير جزائرية للتدقيق من خلال المقرر رقم 002، وجاء في المقرر في مادته الثانية (02) أن معايير التدقيق الجزائرية تشمل جميع أشكال ومهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية، هذه المعايير تتمثل في الآتي¹:

1.1.2 المعيار الجزائري للتدقيق - 210: إتفاق حول أحكام مهنة التدقيق

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة، ويخص مهام تدقيق الكشوف المالية الكلية والجزئية وكذا الملحقة، ويهدف إلى قبول ومتابعة مهمة التدقيق، مع ضمان الشروط المسبقة لها. والتأكد من وجود تفاهم بين المدققين والإدارة حول أحكام مهمة التدقيق.

2.1.2 المعيار الجزائري للتدقيق - 505: التأكيدات الخارجية

يعالج المعيار 505 استخدام المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية (المصادقات) للوصول إلى أدلة مثبتة، وكذا اعتماد المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية للوصول إلى أدلة مثبتة، إن التأكيد الخارجي دليل مثبت محصل عليه عن طريق رد خطي يوجه مباشرة للمدقق. ونجد طلب تأكيد مستعجل (تأكيد إيجابي) وآخر ضمني (تأكيد سلبي)، والذي يتضمن إثباتات مؤشرة، أخطار الانحرافات المعترّة.

3.1.2 المعيار الجزائري للتدقيق - 560: الأحداث اللاحقة

الأحداث اللاحقة هي الواقعة بين تاريخ الكشوف وتاريخ تقرير المدقق، ويتطرق المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات عند تدقيق الكشوف المالية، ويهدف إلى الحصول على عناصر مثبتة كافية، وضع إجراءات تجمعها والتأكد بأنها تتطلب تعديلات. مع المعالجة الملائمة للأحداث بعد تاريخ إصدار تقريره، وعلى الإدارة منح المدقق رسالة تثبيت تؤكد الأحداث اللاحقة لتاريخ الكشوف.

4.1.2 المعيار الجزائري للتدقيق - 580: التصريحات الكتابية

يتناول هذا المعيار وجوب حصول المدقق على التصريحات الكتابية (تأكيدات الإدارة) من طرف الإدارة، وتعرف التصريحات الكتابية بأنها كل المعلومات المهمة التي يحتاجها المدقق في إطار تدقيقه للقوائم المالية.

2.2 المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة في أكتوبر 2016:

في 11 أكتوبر 2016 قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار ثاني المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال المقرر رقم 150، والتي تتكون من أربع معايير أيضا كالاتي²:

1.2.2 المعيار الجزائري للتدقيق - 300: تخطيط وتدقيق الكشوف المالية

يعتبر التخطيط هو توقع المنهج العام للأعمال وإجراءات التدقيق التي يتعين وضعها من طرف أعضاء الفرقة، لذا فحسب المعيار 300 فإنه يدرس التزامات المدقق فيما يتعلق بالتخطيط لتدقيق الكشوف المالية ويخص التدقيقات المتكررة، والاهتمام المناسب بالمجالات المهمة للتدقيق، وكذا التعرف على المسائل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.

2.2.2 المعيار الجزائري للتدقيق - 500: العناصر المقنعة

يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق، حيث أن العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعت من طرف المدقق للوصول إلى نتائج يعتمد عليها في إبداء رأيه لأنها تعتبر ضرورية لدعم رأيه الذي يعبر عنه في

تؤيره، وهذه العناصر يجب أن تكون كافية وملائمة وتتصف بالدلالة، وأيضا يجب أن تتمتع بالمصداقية لتستعمل كعناصر مقنعة بمصدرها وطبيعتها وبالظروف الخاصة التي جمعت فيها.

3.2.2 المعيار الجزائري للتدقيق - 510: مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق تجاه الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، وتتضمن الأرصدة الافتتاحية المبالغ الواردة في الكشوف. والتي تتضمن المبالغ الواردة في القوائم المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة، كأن يتم التأكد أنه تم في بداية الدورة نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح، وتطبيق نفس الطرق المحاسبية.

4.2.2 المعيار الجزائري للتدقيق - 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

يعالج هذا المعيار التزام المدقق في إبداء رأيه حول القوائم المالية وأيضا شكل ومضمون تقريره، وهدف المدقق وفق هذا المعيار هو تكوين رأي حول القوائم المالية، يكون قائما على أساس الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة وكذا التعبير عن رأيه في شكل تقرير كتابي، حيث يسعى المدقق للتأكد من أن اعداد القوائم المالية قد تم وفق المرجع المحاسبي المعمول به وأنها لا تحتوي على اختلالات جوهرية، ويتضمن تقرير المدقق الكتابي عنوان ، فقرة تمهيدية، مسؤوليات المسيرين والمدققين، تاريخ التقرير وعنوان المدقق.

3.2 المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة في مارس 2017:

في 15 مارس 2017 قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار ثالث المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال المقرر رقم 23، والتي تتكون من أربع معايير أيضا كالاتي³:

1.3.2 المعيار الجزائري للتدقيق - 520: الإجراءات التحليلية

. يعالج المعيار استخدام المدقق الإجراءات التحليلية، التي تتمثل في مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للمؤسسة أو لمؤسسات مشابهة، وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة باللجوء إلى تقنيات إحصائية، باعتبار هذه الإجراءات مهمة للمدقق في تقييم المخاطر وأداة فعالة للرقابة.

2.3.2 المعيار الجزائري للتدقيق - 570: إستمرارية النشاط

يعالج المعيار 570 التزامات المدقق في تدقيق الكشوف لفرضية استمرارية الاستغلال في إعدادها. كما يجمع العناصر المقنعة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال. ويستخلص النتائج حول وجود "عدم يقين" معتبر، أو للارتباط بأحداث من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث تبعث بشك معتبر حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وأن يظل متنبها للعناصر المقنعة (23 و.، إصدارات 15 مارس 2017).

3.3.2 المعيار الجزائري للتدقيق - 610: استعمال أعمال المدقق

يعالج المعيار شروط انتفاع المدقق من أعمال التدقيق الداخلي، ولا يعالج الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للتدقيق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق. وإذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها، و تحديد إمكانية استخدام أعمال المدققين الداخليين، وملاءمتهم لاحتياجات التدقيق.

4.3.2 المعيار الجزائري للتدقيق - 620: استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عند تعيين خبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة، تتطلب خبرة في ميدان آخر غير التدقيق. ويتحمل المدقق المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه. كما يجب تحديد الحالات التي يقدر فيها المدقق على الاستعانة بالخبير الذي يعينه. وعندما تكون الخبرة في ميدان غير المحاسبة يكون التدقيق ضروري لجميع العناصر المقنعة، وعلى المدقق تحديد إن كان

من المناسب الاستعانة بخدمات الخبير الذي يعينه. كما يجب على المدقق أن يلتزم كتابيا مع الخبير الذي عينه، ويقوم بملازمة أعمال الخبير الذي عينه لاحتياجات التدقيق. ويجب الإشارة للخبير المعين من طرف المدقق في تقرير التدقيق.

4.2 المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة في سبتمبر 2018:

في 24 سبتمبر 2018 قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار رابع المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال المقرر رقم 27، والتي تتكون من أربع معايير أيضا كالآتي⁴:

1.4.2 المعيار الجزائري للتدقيق - 230: وثائق التدقيق

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، ويعني هنا مصطلح توثيق التدقيق، الوثائق (ملفات العمل) التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق، وتتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة، العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق.

2.4.2 المعيار الجزائري للتدقيق - 501: العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة

يعالج المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة. وكذا المعايير التي تمس المخزونات والقضايا والنزاعات والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية. إن الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص وجود المخزونات وحالتها وإكمال إحصاء القضايا والنزاعات وتقديم المعلومات الواجب الإفادة بها وخاصة المتعلقة بالقطاع.

3.4.2 المعيار الجزائري لتدقيق - 530: السبر في التدقيق

عند تقرر استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق. فنجد هذا المعيار يعالج استخدام السبر التحديد واختيار العينة. يهدف المدقق الذي يتعين بالسبر في التدقيق للحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة، ويعالج واجبات المدقق في إطار تحديد إجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة. يعالج هذا كيفية قيام المدقق بالسبر في التدقيق (المعاينة) لإنجاز إجراءات التدقيق، حيث يعالج هذا المعيار طريقة استخدام المعاينة الإحصائية و غير الإحصائية لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج المعاينة.

4.4.2 المعيار الجزائري للتدقيق - 540: تدقيق التقديرات المحاسبية

يعالج المعيار 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، ويتضمن تلك التي تتعلق بالاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية المحتملة التي أدخلتها الإدارة. والهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتأكد أن التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة. كما تتضمن الواجبات التي تخص اختلال التقديرات المحاسبية الفردية والتي تقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

3. الإطار النظري لحوكمة الشركات:

لقد ظهرت مؤخرا مصطلحات جديدة في الاقتصاد من بينها الخوصصة، اقتصاد السوق ... الخ، ومن بين هذه المصطلحات الحوكمة والحكم الرشيد وهو ماسنرضه في هذا الجزء، من خلال توضيح مفهوم الحوكمة وأهميتها وخصائصها.

1.3 مفهوم حوكمة الشركات :

لا يوجد تعريف موحد وتسمية ثابتة بين الأكاديمين والمهنيين للمصطلح الإنجليزي (governance)، فتعددت التعاريف حول الحوكمة، وهذه بعضها:

عرفت مؤسسة التمويل الدولية (IFC) الحوكمة بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسات والتحكم في أعمالها"⁵. وقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) حوكمة المؤسسات بأنها "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصلحة بهدف توفير إشراف على تسيير ومراقبة مخاطر المؤسسات والتأكد من مدى كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة المؤسسة من خلال حوكمة المؤسسات"⁶.

وعرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) مفهوم حوكمة المؤسسات في عام 1998 بأنه: "النظام الذي يضبط ويوجه أعمال المؤسسة، حيث يصف ويوزع الواجبات والحقوق بين مختلف الأطراف في المؤسسات مثل مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، المساهمين وذوي العلاقة ويضع الإجراءات والقواعد اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون المؤسسة، كما يضع الأهداف والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها وأسس المتابعة لمراقبة وتقييم الأداء"⁷.

كما وصف تقرير (Cadbury) عام 1992 حوكمة المؤسسات بأنها: "نظام بمقتضاه تدار المؤسسات وتراقب"⁸.

2.3 خصائص حوكمة الشركات :

ويمكن شرح خصائص حوكمة الشركات في النقاط التالية⁹:

- الانضباط: وذلك من خلال إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح؛
- الشفافية: وذلك من خلال تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
- الاستقلالية: وذلك من خلال عدم وجود تأثيرات غير مشروعة نتيجة الضغوط؛
- المساواة: إمكانية تقديم وتقدير أعمال مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية؛
- المسؤولية: بمعنى المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة؛
- العدالة: حيث يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة؛
- المسؤولية الاجتماعية: وذلك من خلال النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد.

3.3 أهمية حوكمة الشركات :

يمكن توضيح أهمية الحوكمة فيما يلي¹⁰:

- الحاجة إلى الفصل بين الملكية وإدارة المؤسسات في ظل اختلاف الأهداف وتضاربها بين مختلف الأطراف (مديرين، مساهمين، عمال... الخ)؛
- تساهم الحوكمة في تقليل المخاطر وتحسين الأداء وفرص التطور للأسواق وزيادة القدرة التنافسية للسلع والخدمات وتطوير الإدارة وزيادة الشفافية، كما تساهم في زيادة أعداد المستثمرين في أسواق المال؛
- مساعدة البلدان التي تحاول كبح جماح الفساد المتفشي داخل القطاع العام أو بصدد طرح القطاع العام للخصوصية؛
- مساعدة المؤسسات والاقتصاد بشكل عام على جذب الاستثمارات ودعم أداء الاقتصاد والقدرة على المنافسة على المدى الطويل من خلال عدة طرق وأساليب من خلال التأكيد على الشفافية في معاملات المؤسسة، وفي عمليات وإجراءات المحاسبة والتدقيق المالي والمحاسبي؛
- تطبيق أسلوب ممارسة سلطة الإدارة يقوي ثقة الجمهور في صحة عملية الخصخصة ويساعد على ضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها وهو بدوره يؤدي إلى المزيد من فرص العمل والتنمية الاقتصادية.

4.3 محددات حوكمة الشركات :

تنقسم محددات حوكمة الشركات إلى قسمين محددات داخلية ومحددات خارجية¹¹:

1.4.3 محددات داخلية :

تشير إلى القوانين والأسس التي من خلالها تتخذ القرارات وتوزع السلطات في المؤسسة بين الجمعية العامة والمديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة ، وذلك بالطريقة التي لا تؤدي إلى وجود تضارب في المصالح بين مختلف الأطراف، ومن أهمها:

- عقد التأسيس والنظام الأساسي للشركة؛
- الهيكل التنظيمي؛
- الرقابة على نظام المعلومات المحاسبي؛

- نظم إعداد التقارير المالية؛
- نظم إعداد الميزانيات التقديرية بكافة أشكالها؛
- نظم الضبط والرقابة؛
- نظم التوظيف.

2.4.3 محددات خارجية :

تتمثل المحددات الخارجية في مجموعة من المؤثرات التي تمثل البيئة الخارجية والتي تعمل الشركة في ظلها حيث تؤثر بشكل مباشر

على المحددات الداخلية ومن أهمها :

- قطاع مصرفي منظم؛
- وجود أسواق تنافسية؛
- نظم ضريبية واضحة وشفافة؛
- نظام قضائي مستقل؛
- جهاز إعلامي يتسم بالشفافية؛
- تشريعات تضمن حقوق الملكية؛
- قانون العقود؛
- استراتيجيات مناهضة للفساد؛
- قوانين الإفلاس.

5.3 تجربة الجزائر في حوكمة الشركات :

لقد حاز الوعي بقضايا حوكمة الشركات في الجزائر تقدما معتبرا، إثر وجود علاقة كبيرة بينه وبين الانتقال إلى اقتصاد سوق حديث وفعال، من شأنه أن يكون البديل لما بعد النفط، وقد زاد من حدة هذا التحدي المزدوج أن تعزز بالسياق الدولي من حيث استمرار التغيرات العالمية السريعة والنتائج الناجمة عن ذلك، مما يستعجل تحقيق النقلة النوعية نحو التألق لعالم الأعمال والمؤسسة.¹²

ويرى اغلب الباحثين أن الاقتصاد الجزائري يملك طاقة كامنة ضخمة للنمو والتطور خارج المحروقات، حيث شهد الاقتصاد الجزائري في السنوات الأخيرة العديد من التطورات لتحقيق ذلك، نذكر منها الاستثمارات العمومية الضخمة المنجزة من أجل تعزيز البنى التحتية الأساسية والعديد من الاجراءات التنظيمية لفائدة المؤسسة وعليه فإنه يتعين على المؤسسات أن تضمن الشروط الداخلية لنجاحها و جلب الأموال وموارد أخرى نادرة تحتاجها في تطورها وأن تعطي نفسها الرؤية والاستقرار الضروريين لدمومتها، كل هذه المستلزمات تمر وجوبا بتبني مبادئ حوكمة المؤسسات من طرف المؤسسة.¹³

وفي 11 مارس 2009 تم إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، وقد قام بتحريه فريق العمل المكلف بمساهمة جمعية حلقة العمل، والتفكير حول المؤسسة، ومنتدى رؤساء المؤسسات وكذا جمعية المنتجين الجزائريين للمشروبات، وبمساعدة الوزير المكلف بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية. حيث كان الهدف منه هو تزويد المؤسسات الجزائرية بأداة لإشادية بسيطة تسمح لها بفهم المبادئ الأساسية لحوكمة المؤسسة، وتمثل هذه المبادئ في ما يلي¹⁴:

- العدالة في تحقيق الحقوق والواجبات بين الأطراف المشاركة في المؤسسة؛
- الشفافية في الاتصال بين مختلف المستويات؛
- التحديد الواضح للمسؤوليات؛
- مراقبة مدى تنفيذ المسؤوليات والسلطة لكل طرف مشارك في المؤسسة.

إن كل المؤسسات الجزائرية معنية، مبدئياً، بمبادئ الحكم الراشد، غير أن الميثاق الحالي لا يدمج المؤسسات ذات رأسمال عمومي، والتي تخرج إشكالية الحكم الراشد فيها عن نطاق الميثاق الحالي لأنها ترتبط بمقاربة خاصة تتوقف على الإستعمال الأمثل للمال العام. ويعتبر هذا الميثاق موجهها خصوصاً إلى 15:

- مجموع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة، والتي تصبو إلى ديمومة واستمرارية نشاطها كما تطمح إلى فرض نفسها ضمن اقتصاد عصري وتنافسي، تلعب فيه دور المحرك للتنمية الوطنية؛
- مؤسسات المساهمة المسعرة في البورصة، أو تلك التي تتهياً لذلك.

4. الدراسة الميدانية :

1.4 الأساليب الاحصائية المستخدمة :

- الاساليب الاحصائية الوصفية : تم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري.
- اختبار ثبات أداة الدراسة ومصداقيتها من خلال معامل المصدقية كرونباخ ألفا، إذ يمكن الإعتماد على نتائج البحث والإطمئنان على مصداقيته عندما يزيد المعامل على النسبة المقبولة (60 %).
- من أجل اختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار (One Sample t Test).

2.4 وصف إجراءات الدراسة الميدانية:

- مجتمع الدراسة: تستهدف الدراسة الميدانية جميع الخبراء المحاسبين المسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- عينة الدراسة: قمنا بتوزيع أو ارسال 168 استمارة استبيان وقمنا باسترداد 78 استمارة، منها 69 استمارة قابلة للتحليل،

والجدول التالي يوضح البيانات الشخصية لعينة الدراسة :

الجدول رقم (01) : البيانات الشخصية لعينة الدراسة

الرقم	المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية %
01	الجنس	ذكر	62	90%
		أنثى	7	10%
02	الخبرة العلمية	اقل من 10	11	16%
		10 - 20	49	71%
		أكثر من 21	09	13%
03	المؤهل العلمي	ليسانس	31	44%
		ماستر	19	28%
		دكتوراه	19	28%
05	الوظيفة	محافظ حسابات	45	65%
		خبير محاسب	24	35%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات EXEL.

من خلال الجدول أعلاه نستنتج مايلي :

- بالنسبة للجنس نلاحظ أن عينة الدراسة تتألف بشكل أساسي من الذكور حيث بلغ عددهم 62 و هم يمثلون 90% من عينة الدراسة.

- بالنسبة للخبرة العلمية شكلت الفئة التي تتراوح خبرتهم بين 10 و 20 سنة، الفئة الغالبة على أفراد العينة حيث بلغ عددهم 49 فردا بنسبة 71%، تليها فئة الأقل من 10 سنوات بـ 11 فرد بنسبة 11%، في حين بلغ عدد فئة الأكثر من 21 سنة 09 أفراد بنسبة 13%.

- بالنسبة للمؤهل العلمي نجد أن 31 فردا من العينة وبنسبة 44% لديهم شهادة الليسانس، و 19 فردا من العينة بنسبة 28% لديهم شهادة الماستر، في حين بلغ عدد فئة الحاصلين على الدكتوراه 19 فردا بنسبة 28%.

- بالنسبة للوظيفة شكلت فئة محافظي الحسابات الفئة الغالبة على أفراد العينة حيث بلغ عددهم 45 بنسبة 65%، في حين بلغ عدد فئة الخبراء المحاسبين 24 خيرا بنسبة 35%.

3.4 ثبات و صدق أداة الدراسة:

فيما يخص الثبات نلاحظ من خلال الجدول رقم (02) أن معامل ألفا كرونباخ بلغ 0,911 وهي قيمة ممتازة، تثبت استقرار المقياس وعدم تناقضه، أما الصدق فيحسب من خلال الجذر التربيعي لمعامل الثبات، و هو مرتفع حيث بلغ 0,945 ويثبت جودة النتائج المتوصل إليها.

الجدول رقم (02): ثبات و صدق الاستبيان

المعامل	عدد العبارات	الثبات	الصدق
معامل ألفا كرونباخ	11	0,911	0,954

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

4.4 التحليل الوصفي لنتائج الاستبيان

من أجل قياس الفرضية الأولى القائلة بأن معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في تسهيل مراحل تطبيق حوكمة الشركات من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، تم الاعتماد على الأسئلة (01_05) من اسئلة القسم الثاني من الاستبيان، كما يوضحه الجدول رقم (03).

الجدول رقم (03): تحليل آراء العينة حول الفرضية الأولى القائلة بأن معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في تسهيل

مراحل تطبيق حوكمة الشركات من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر.

الرتبة	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الحالية يساهم في مراقبة ومتابعة مدى التزام المؤسسات في الجزائر بالقوانين والتشريعات ذات الصلة بحوكمة الشركات.	4,12	0,832	موافق
02	تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الحالية يساهم في ضمان قدر ملائم من الثقة لحملة الأسهم والمستثمرين المحتملين عن مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات ذات الصلة بحوكمة الشركات.	4,03	0,891	موافق
03	تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الحالية جنبا الى جنب مع حوكمة الشركات يساهم في الرفع من جودة وموثوقية القوائم المالية وهو ما يحقق أهداف حوكمة الشركات.	4,01	0,831	موافق

04	تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الحالية يساهم في رفع مستوى الوعي السائد عن مفاهيم حوكمة الشركات لدى الأطراف ذاة العلاقة بالمؤسسة.	3,81	0,670	موافق
05	تطبيق معايير التدقيق الجزائرية والتي تعتبر مشتقة من معايير التدقيق الدولية هي من الأساسيات والضروريات عند تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية.	3,86	1,047	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (03) أن قيم المتوسط الحسابي للفقرات تقع في المجال من 3,81 و 4,12 أي أن أغلب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لعينة الدراسة يفضلون الإقتراح (موافق)، وجاءت الفقرة الأولى في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (4,12) بانحراف معياري مقداره (0,577)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة.

ومن أجل قياس الفرضية الثانية القائلة بأن معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في تحقق خصائص حوكمة الشركات من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، تم الاعتماد على الأسئلة (06_11) من اسئلة القسم الثاني من الاستبيان، كما يوضحه الجدول رقم (04).

الجدول رقم (04) : تحليل آراء العينة حول الفرضية الثانية القائلة بأن معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في تحقق

خصائص حوكمة الشركات من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر.

الرتبة	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
06	معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح.	4,01	0,106	موافق
07	معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.	2,46	0,141	غير موافق
08	معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في إمكانية تقديم و تقدير أعمال مجلس الإدارة - الإدارة التنفيذية.	3,99	0,106	موافق
09	معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في زيادة الاستقلالية.	4,04	0,108	موافق
10	معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في توفير المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة	4,03	0,113	موافق
11	معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة.	4,01	0,112	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (04) أن قيم المتوسط الحسابي للفقرات تقع في المجال من 2,46 و 4,04 أي أن أغلب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لعينة الدراسة يفضلون الإقتراح (موافق) لمعظم فقرات المحور باستثناء الفقرة رقم (02) حيث بلغ المتوسط الحسابي فيها (2,46) بانحراف معياري مقداره (0,141)، وجاءت الفقرة الرابعة في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (4,04) بانحراف معياري مقداره (0,577)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة.

5.4 اختبار الفرضيات:

للتأكد من صحة الفرضيات، استخدم الباحثان اختبار (One Sample t Test)، كما يوضحه الجدول رقم (05):

الجدول رقم (05): نتائج اختبار الفرضيات

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة
الفرضية الأولى	3,9652	0,73401	68	10,923	0,001
الفرضية الثانية	3,7584	0,71775	68	8,777	0,001

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول رقم (05) نستنتج مايلي:

بخصوص الفرضية الأولى القائلة بأن معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في تسهيل مراحل تطبيق حوكمة الشركات من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، بلغ المتوسط الحسابي الخاص بفقراتها 3,9652 بانحراف معياري قدره 0,73401، كما بلغت قيمة t المحسوبة 10,923 وهي أكبر من القيمة الجدولة 1.67، وبلغ مستوى المعنوية 0,001، وهو أقل من 0.05 مما يعني قبول هذه الفرضية.

أما الفرضية الثانية القائلة بأن معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في تحقق خصائص حوكمة الشركات من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، بلغ المتوسط الحسابي الخاص بفقراتها 3,7584 بانحراف معياري قدره 0,717750، كما بلغت قيمة t المحسوبة 8,777 وهي أكبر من القيمة الجدولة 1.67، وبلغ مستوى المعنوية 0,001، وهو أقل من 0.05 مما يعني قبول هذه الفرضية أيضا.

5. خلاصة:

من خلال عرضنا لموضوع مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تفعيل حوكمة الشركات - دراسة استطلاعية لعينة

من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر-، نستخلص النتائج الرئيسية التالية:

- معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في تسهيل مراحل تطبيق حوكمة الشركات من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر.
- معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في تحقق خصائص حوكمة الشركات من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر.
- وتوصلت الدراسة الى النتائج الفرعية التالية:
- تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الحالية يساهم في مراقبة ومتابعة مدى التزام المؤسسات في الجزائر بالقوانين والتشريعات ذات الصلة بحوكمة الشركات.
- تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الحالية يساهم في ضمان قدر ملائم من الثقة لحملة الأسهم والمستثمرين المحتملين عن مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات ذات الصلة بحوكمة الشركات.
- تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الحالية جنبا الى جنب مع حوكمة الشركات يساهم في الرفع من جودة وموثوقية القوائم المالية وهو ما يحقق أهداف حوكمة الشركات.
- تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الحالية يساهم في رفع مستوى الوعي السائد عن مفاهيم حوكمة الشركات لدى الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.

- تطبيق معايير التدقيق الجزائرية والتي تعتبر مشتقة من معايير التدقيق الدولية هي من الأساسيات والضروريات عند تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية.
 - معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح.
 - معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في إمكانية تقديم و تقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
 - معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في زيادة الاستقلالية.
 - معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في توفير المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة
 - معايير التدقيق الجزائرية الحالية تساهم في احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة.
- من خلال نتائج الدراسة نقترح ما يلي :
- الحرص على توعية المهنيين بضرورة التحديث المستمر لمهاراتهم وكفاءاتهم من خلال الاطلاع المستمر على كل المستجدات الحاصلة المتعلقة بمعايير التدقيق المحلية والدولية وحوكمة الشركات.
 - الحرص على تبني معايير تدقيق دولية اخرى لها علاقة مباشرة بحوكمة الشركات مثل معيار التدقيق الدولي (ISA 260) الاتصال مع مسؤولي المؤسسة أو المكلفين بالحوكمة، والمعيار (ISA 265) الاتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.
 - دراسة اهم المشاكل و المعوقات التي تعترض تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وقوانين ولوائح حوكمة الشركات ومحاولة معالجتها.
 - ضرورة عقد دورات تدريبية، ملتقيات و ندوات متخصصة بصفة دورية وهذا فيما يخص حوكمة الشركات ودور أطرافها، يحضرها كل من المهنيين والأكاديميين؛
- وبغية التعمق أكثر في جوانب هذا الموضوع نقترح مجموعة من المواضيع كما يلي :
- تقييم آراء مستخدمي القوائم المالية في مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تفعيل حوكمة الشركات ؛
 - دراسة مدى الحاجة لتبني معايير دولية للتدقيق جديدة تساهم في تفعيل حوكمة الشركات؛
 - دراسة مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات؛
 - دراسة العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات؛
 - دراسة دور حوكمة الشركات في تحقيق اهداف التدقيق الخارجي.

6. الهوامش والإحالات

1. المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002، "المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (580-560-505-210)", المؤرخ في 04 فيفري 2016، متاح على الموقع: <http://www.cnc.dz/fichier-regle/202.pdf>، تاريخ الاطلاع: 2021/12/20.
2. المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150، "المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (700-510-500-300)", المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، متاح على الموقع: <http://www.cnc.dz/fichier-regle/1211.pdf>، تاريخ الاطلاع: 2021/12/20.
3. المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23، "المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (620-610-570-520)", المؤرخ في 15 مارس 2017، متاح على الموقع: <http://www.cnc.dz/fichier-regle/1230.pdf>، تاريخ الاطلاع: 2021/12/20.

4. المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77، "المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (540-530-501-230)"، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، متاح على الموقع: <http://www.cnc.dz/fichier-regle.pdf>، تاريخ الاطلاع: 2021/12/20.
5. Alamgir, M, «Corporate Governance: A Risk Perspective», paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a Conference organized by the Egyptian Banking Institute, 7 – 8 May, 2007, Cairo, p 03.
6. The Institute Of Internal Auditors, «The Lessons that Lie Beneath», Tone at the Top, USA: February 2002, p 02.
7. Organisation For Economic Co-Operation And Development, «Using the OECD Principles of Corporate Governance a boardroom perspective», Paris, 2008, p 15.
8. Report of the committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, «The Financial Aspects Of Corporate Governance», London: Burgess Science Press, 1 december 1992, p 14.
9. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، مصر 2008، ص 25.
10. محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان، «الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات»، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 312.
11. عيادي عبد القادر، دور محددات حوكمة الشركات في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 08، جامعة جيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، ماي 2013، ص 155.
12. ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، النسخة العربية، اصدار 2009، ص 19.
13. نفس المرجع والصفحة سابقا.
14. ياسمينه عمارة ورباب زارع، مقارنة بين مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وميثاق الحكم الراشد للشركات الجزائرية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الثالث، العدد الأول، جوان 2018، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي الجزائر، جوان 2018، ص 119.
15. ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 19.