جامـعة قاصـدي مربـاح – ورقـــلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجاريــة وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم تجارية

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

المراجعة القانونية كآلية لتفعيل الحوكمة وتحسين جودة القوائم المالية في البيئة الجزائرية

"دراسة ميدانية"

فترة الدراسة: أفريل 2018

من إعداد الطالبة: عبد السلام سهيلة

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ: 23 ماي 2018

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور / خمقاني بدر الزمان..... (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا.

الأستاذ / خروبي يوسف..... (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا.

الأستاذة/ آسية قمو..... (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا.

السنة الجامعية 2018/2017

جامـعة قاصـدي مربـاح – ورقـــلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجاريـة وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم تجارية

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

المراجعة القانونية كآلية لتفعيل الحوكمة وتحسين جودة القوائم المالية في البيئة الجزائرية

"دراسة ميدانية"

فترة الدراسة: أفريل 2018

من إعداد الطالبة: عبد السلام سهيلة

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ: 23 ماي 2018

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور / خمقاني بدر الزمان..... (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا.

الأستاذ / خروبي يوسف..... (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا.

الأستاذة/ آسية قمو..... (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا.

السنة الجامعية 2018/2017

الإهداء

إلى صديقي ورفيق دربي زوجي أهدي هذا العمل المتواضع

ترحما على أرواح موتانا وموتى المسلمين اللهم ارحم أمي وارحم أمهات المسلمين

إلى بناتي سرور، نورايا ومارية

إلى كل أساتذتي

صديقاتي

اخواتي

إلى كل عائلتي

أهدي ثمرة جهدي

شكر وتقدير

الحمد الله فالق الأنوار، خالق الليل والنهار ثم الصلاة على الذي لا يحلو الكلام إلا بذكره محمد صلى الله عليه وسلم.

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا في انجاز هذا العمل.

ونتقدم بالشكر إلى الأستاذة المشرفة السيدة قمو آسية على نصائحها القيمة وتوجيهاتها البناءة أثناء إعداد هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر إلى الدكتور مايو عبد الله، والدكتور زرقون محمد، والأستاذ دشاش عبد القادر على تقديمهم يد المساعدة والعون.

وإلى كل شخص ساهم من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة.

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة القانونية كآلية تساهم في تفعيل حوكمة الشركات ، وفي تحسين جودة القوائم المالية للكيان، وقد تطرقنا لأهم المفاهيم الخاصة بالمراجعة القانونية، حوكمة الشركات وجودة القوائم المالية معتمدين في ذلك على المنهج الوصفي والتاريخي،ولاستكمال هذا البحث قمنا بإعداد استبيان تم توزيعه على مجموعة من الأساتذة المختصين والمهنيين على مستوى ولاية ورقلة، وقد خلصت الدراسة إلى أن مهمة المراجعةالقانونية لها دور كبير في الحوكمة،فهي تعمل على تزويد الأطراف الأخرى بنفس المعلومات المالية وفي الوقت نفسه لاتخاذ القرار المناسب، كما تعمل على التقليل من التصادم بين المسيرين وبين مجلس الإدارة، وتوصلنا إلى أن للمراجعة القانونية دور كبير في تعزيز الثقة بالقوائم المالية من خلال قدرتها على اكتشاف حالات الغش والتلاعب في البيانات المالية والذي يعتبره القانون مسؤولا عن اكتشافها والاقرار عنها في التقرير المقدم من طرفه والذي يعمل المسيرين بما جاء به من توصيات لتحسين جودة القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية:

مراجعة القانونية، محافظ حسابات، تقرير محافظ حسابات، حوكمة شركات، قوائم مالية، جودة القوائم المالية.

Résumé:

Cette étude vise à déterminer le rôle du mécanisme d'audit légal contribue à l'activation de la gouvernance d'entreprise et à l'amélioration de la qualité des états financiers, et nous avons traité les plus importants concepts d'audit légal, la gouvernance d'entreprise et la qualité des états financiers reposant sur la méthode analytique, descriptif et historique, et pour compléter cette recherche, nous avons préparé un questionnaire a été distribué à un groupe de spécialistes et de professionnels des professeurs au niveau de la province d'Ouargla, l'étude a conclu que d'audit légal a un grand rôle dans la tâche de la gouvernance, il travaille à fournir d'autres parties à la même information financière, Nous avons conclu que l'audit légal joue un rôle majeur dans le renforcement de la confiance dans les états financiers que la loi est chargée de détecter et de reconnaître dans le rapport soumis par le conseil d'administration.

les mots clés:

Audit légal, Commissaire aux comptes, rapport de Commissaire aux comptes, Gouvernement d'entreprise, Etats financiers, Qualité desétats financiers.

قائمـة المحتويات

الإهداء.....I
شكر وتقدير.....II
ملخص.....III
قائمة المحتويات.....IV
قائمة الجداول.....V
قائمة الاشكال.....VI
قائمة الاختصارات والرموز.....VII
قائمة الملاحق.....VIII
المقدمة.....أ

الفصل الأول: الإطار النظري لكل من المراجعة القانونية، حوكمة الشركات والقوائم المالية.

المبحث الأول:المفاهيم الأساسية للمراجعة القانونية وانعكاسات تطبيقها على كل من حوكمة الشركات وجودة القوائم.....08

المبحث الثاني: دراسات سابقة.....33

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية (عرض وتحليل الاستبيان).تمهيد

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.....42

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.....46

الخاتمة 66

قائمة المصادر والمراجع.....71

الملاحق.....78

الفهرس.....90

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الشكل	الصفحة
(02-01)	معامل ألفا كرونباخ	45
(02-02)	مقياس ليكرت الثلاثي	45
(02-03)	الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي	45
(02-04)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير "التخصص العلمي"	47
(02-05)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير " المؤهل العلمي "	48
(02-06)	توزيع عينة الدراسة حسب " الوظيفة "	49
(02-07)	توزيع عينة الدراسة حسب "الخبرة المهنية"	50
(02-08)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات "المحور الأول" الجزء الأول	51
(02-09)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات "المحور الأول الجزء الثاني"	52
(02-10)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات "المحور الأول" الجزء الثالث	53
(02-11)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات "المحور الأول" الجزء الرابع	54
(02-12)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات "المحور الأول" الجزء الخامس	55
(02-13)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات "المحور الثاني"	56
(02-14)	التباين الأحادي حسب المتغير المستقل " التخصص العلمي "	58
(02-15)	التباين الأحادي حسب المتغير المستقل " المؤهل العلمي "	58
(02-16)	التباين الأحادي حسب المتغير المستقل " الوظيفة "	58
(02-17)	التباين الأحادي حسب المتغير المستقل " الخبرة المهنية "	59
(02-18)	اختبار "ت" T-test للمحاور	59

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(1-1)	مبادئ حوكمة الشركات حسب OCDE	22
(2-1)	أنواع القوائم المالية	27
(1-2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير " التخصص العلمي "	47
(2-2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير " المؤهل العلمي "	48
(3-2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير "المستوى الوظيفي"	49
(4-2)	توزيع عينة الدراسة حسب " الخبرة المهنية"	50

قائمة الرموز والاختصارات

الاختصار	الدلالة باللغة الفرنسية	الدلالة باللغة العربية
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Devepment	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
FSF	Financial Stability Forum	منتدى الاستقرار المالي
IB	International Bank	البنك الدولي
CIPE	Center for International PrivateEntrprise	مركز المشروعات الدولية
SPSS	Statistical Package for Social Science	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
IIF	Institut of International Finance	مؤسسة التمويل الدولية

قائمة الملاحق

الرقم	البيان	الصفحة
01	الاستبيان	78
02	قائمة المحكمين	83
03	ألفا كرونباخ.	83
04	مقاييس الاحصاء الوصفي.	83
05	تحليل التباين الأحادي.	87
06	اختبار T-test.	88

مقدمـــة عامـــة

تمهيد:

عرفت مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة أزمة المسؤولية وفقدان الثقة، وهذا نتيجة تزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستوى العالمي مما أدى إلى تساؤل العديد من مستخدمي القوائم المالية عن السبب الحقيقي الذي منع مراجعي الحسابات من إعطاء إشارات وتحذيرات حول الوضعية المالية الحقيقية لتلك المؤسسات، بل عمدوا على تزييفها وإعطاء صورة غير التي تعكس الواقع،كل تلك العلامات من إفلاس وتعثر، تأثير وتأثر، كان لابد من حتمية إيجاد قواعد ومعايير إدارية وقانونية من أجل خلق شركات ذات بنية تنظيمية قوية وقابلة للاستمرار لتفادي حالات الإفلاس وكذا الحفاظ على مصالح كل الأطراف المعنية، والجزائر كغيرها من الدول لم تتخلف في تنظيم ممارسة مهنة المراجعة القانونية، فعملت على تنظيم المهنة والسهر عليها لإعطائها الشكل التنظيمي والقانوني الذي تستحقه، وليست بمعزل عن العالم كغيرها من البلدان النامية تسعى جاهدة لبناء إطار مؤسسي لحوكمة الشركات حيث عملت على تحسين مناخ الأعمال بها خاصة بعد تراجع مداخيل البترول وكذا إصدار الميثاق الراشد سنة 2009 كمسعى يهدف إلى تحقيق مبادئ حوكمة الشركات على أرض الواقع، حيث قامت بتبني معايير المحاسبة الدولية في إطار النظام المحاسبي المالي وإصدار قوانين وتشريعات كان الهدف من ورائها هو تنظيم هذه المهنة، ولعل أهمها كان القانون 10-01 المعمول به حاليا والذي أحدث ضجة كبيرة في الوسط المهني.

❖ **الإشكالية:**

ازداد الإهتمام بالمراجعة القانونية خاصة بعد سلسلة الفضائح المالية العالمية والتي أرجعها المفكرون والباحثون في هذا المجال إلى الفساد المحاسبي وهو التقصير الذي تعرفه المراجعة الخارجية في هيأتها القانونية، وهذا عند تأكيدها لمصداقية القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات مالية، الأمر الذي يدفعنا للتساؤل عن أهمية المراجعة القانونية بالنسبة للمساهمين، وماهي القيمة التي تضيفها للمؤسسة، سواء تعلق الامر بالنسبة للرقابة الداخلية أو للقوائم المالية أو طريقة التسيير.

ومن هنا ارتئينا أن تكون الإشكالية مطروحة على النحو التالي:

"ما مدى مساهمة المراجعة القانونية كآلية لتفعيل حوكمة الشركات في الجزائر وكذلك لدعم جودة القوائم المالية فيها؟ "

وينبثق عن هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية:

- إلى أي مدى يمكن أن تضمن المراجعة القانونية حقوق المساهمين؟
- إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة القانونية في الحد من عدم تماثل المعلومات لمستخدمي القوائم المالية بصفة عامة والمساهمين بصفة خاصة؟

- إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة في دعم العدالة والشفافية في الإفصاح عن القوائم المالية؟
- ما مدى ضمان المراجعة القانونية لمسؤوليات مجلس الإدارة؟
- ما مدى مساهمة المراجعة القانونية في تفعيل الدور الرقابي لأصحاب المصالح؟
- ما مدىمساهمة المراجعة القانونية في تحسين جودة القوائم المالية؟

❖ فرضيات الدراسة:

من أجل معالجة الإشكالية المطروحة نقوم باختبار الفرضيات التالية:

1. تعمل المراجعة القانونية على ضمان حقوق المساهمين.
2. تسعى المراجعة القانونية للحد من عدم تماثل المعلومات لمستخدمي القوائم المالية عامة والمساهمين خاصة.
3. تضمن المراجعة القانونية العدالة والشفافية عند الإفصاح.
4. تساعد المراجعة القانونية في ضمان مسؤوليات مجلس الإدارة.
5. تساعد المراجعة القانونية في تفعيل الدور الرقابي لأصحاب المصالح.
6. للمراجعة القانونية فضل كبير في تحسين جودة القوائم المالية.

❖ مبررات اختيار الموضوع.

هناك عدة دوافع حملتنا لاختيار هذا الموضوع من أهمها:

- الموضوع له علاقة بالتخصص.
- الاطلاع أكثر على دور المراجعة الخارجية القانونية في التأثير في كل من حوكمة الشركات وجودة القوائم المالية؟
- ما أصبح يحتله موضوع الحوكمة والفضائح العالمية كحديث الساعة.
- الرغبة في الاطلاع أكثر على مساهمة المراجعة القانونية في حوكمة الشركات.

❖ أهداف الدراسة وأهميتها:

تهدف هذه الدراسة إلى:

1. ابراز الدور الذي تلعبه المراجعة القانونية باعتبارها آلية من آليات الحوكمة تساهم في تفعيل قواعدها من خلال ضمان حقوق المساهمين وتزويدهم بالمعلومات المالية، والحد من التصادم الذي يقع بينهم وبين مجلس الإدارة.
2. ابراز الدور الذي تقوم به المراجعة القانونية في تحسين جودة القوائم المالية باعتبار أن المراجع القانوني شخص يتمتع بالكفاءة والخبرة والاستقلالية التامة في ابداء رأيه الفني المحايد والذي يساعد في اكتشاف

حالات الغش والتلاعب في البيانات الواردة في القوائم المالية، كذلك في استفادة المسيرين من تقرير محافظ الحسابات والأخذ بتوصياته.

وتكمن أهمية الدراسة في كونها تناولت نوع من أنواع المراجعة الخارجية ألا وهي المراجعة القانونية حيث تم التطرق للمفاهيم الأساسية والجانب القانوني لها، إبراز المختلف المسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع القانوني، ومن خلال هذا البحث تناولنا بالدراسة التأثير المزدوج للمراجعة القانونية في كل من حوكمة الشركات وجودة القوائم المالية في البيئة الجزائرية من خلال ابراز ما يعكسه الواقع بكشفنا لحقيقة ممارسة المراجعة القانونية ومدى تطبيق مبادئ الحوكمة في الجزائر.

❖ **حدود الدراسة:**

اقتصرت الدراسة في جانبها النظري على دراسة المراجعة القانونية والتطرق إلى جانبها القانوني ودورها في تفعيل قواعد حوكمة الشركات وفي تحسين جودة القوائم المالية.

أما فيما يخص الدراسة التطبيقية فتحددت الدراسة بما يلي:

الحدود المكانية: دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين، وبعض الأساتذة الجامعيين وهذا في ولاية ورقة.

الحدود الزمنية: امتدت الدراسة طوال شهر أفريل من سنة 2018.

❖ **منهج الدراسة والأدوات المستعملة:**

لتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بالاستعانة بمجموعة من المناهج وهي:

المنهج الوصفي: في الإطار النظري تم اتباع المنهج الوصفي ذلك لأنه الأصلح لدراستنا والذي يسمح بعرض الموضوع بشكل جيد وكذا القيام بتحليل وتفسير الدراسة بشكل علمي منظم، من خلال مجموعة التعاريف والمفاهيم المستشهد بها من مجموعة من الكتب والاطروحات والبحوث التي تناولت عناصر بحثنا، مع الاعتماد أيضا على الدراسات السابقة.

المنهج التاريخي: والذي اعتمدناه عند تناولنا واقع المراجعة القانونية في الجزائر وتطورها التاريخي قبل وبعد صدور القانون 01/10.

❖ **الأدوات المستعملة:**

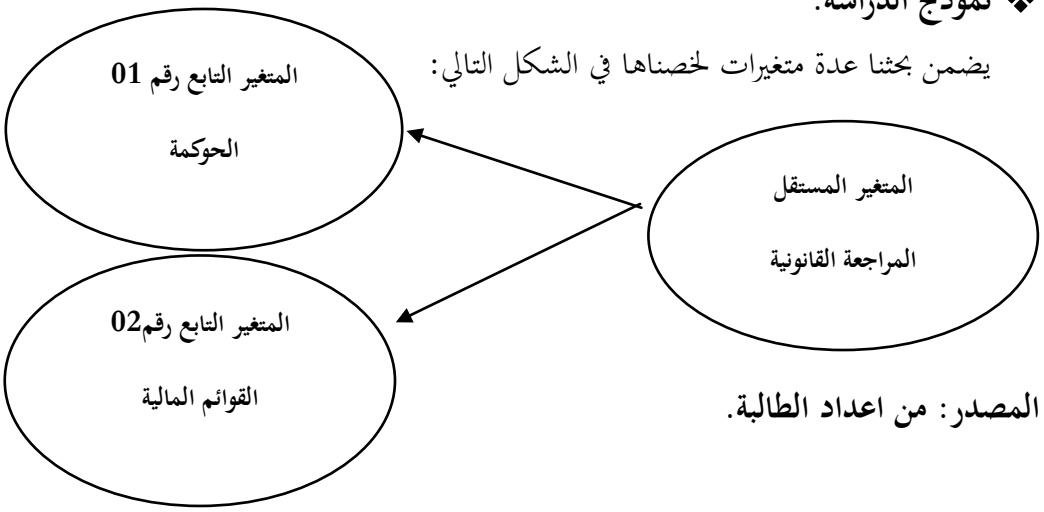
المسح المكتبي: ويتمثل في الاطلاع على مجموعة من الكتب، الأطروحات، المذكرات وغيرها من الدراسات التي تطرقت إلى مواضيع مشابهة لموضوع بحثنا سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

الاستبيان: قمنا بتوزيع استمارة الإستبيان على محافظي الحسابات بولاية ورقلة للتعرف على واقع ممارسة المراجعة القانونية في الجزائر وتأثيرها على كل من حوكمة الشركات وجودة القوائم المالية.

ومن أجل تحليل البيانات المجمعة قمنا بمعالجة البيانات باستخدام EXEL 200، والبرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) النسخة 19.

❖ **نموذج الدراسة:**

يضمن بحثنا عدة متغيرات لخصناها في الشكل التالي:



المصدر: من اعداد الطالبة.

❖ **صعوبات البحث:** طبيعي عند قيامنا بإعداد الدراسة واجهتنا الكثير من الصعوبات من أهمها:

- ضيق الوقت والذي منعنا من التوسع أكثر في موضوع البحث.
- نقص المراجع والدراسات التي تناولت المراجعة الإلزامية من جانبها القانوني والتنظيمي.
- نقص الجدية في الإجابة عن الاستبيان المعد.

❖ **هيكل الدراسة:**

من أجل الإجابة على التساؤل الرئيسي قمنا بتقسيم البحث الى فصلين:

الفصل الأول: ويمثلالفصل النظري بعنوانالإطار النظري لكل من المراجعة القانونية، حوكمة الشركات وجودة القوائم المالية، وقسم هذا الفصل إلى مبحثين، تناولنا في المبحث الأول أهم المفاهيم المتعلقة بالمراجعة القانونية،حوكمة الشركات وجودة القوائم المالية، وقد خصصنا المبحث الثاني للدراسات السابقة والتيتناولت مواضيع مشابهة لموضوع دراستنا وإن اختلفت عنها قليلا.

الفصل الثاني: فقد خصصناه للدراسة الميدانية التي استهدفت فئة المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين، وبعض الأساتذة الجامعيين بولاية ورقلة باعتبار أنهم على دراية وإطلاع بموضوع بحثنا وهذا لإبراز الدور الذي تقوم به المراجعة القانونية في تفعيل حوكمة الشركات باعتبارها أحد آلياتها، وكذا الدور الذي تقوم به من أجل تحسين جودة القوائم المالية من خلال الإجابة على الاستبيان المعد لهذه الفئة.

وفي الأخير توصلنا إلى الخاتمة والمتضمنة مجموعة من النتائج والتوصيات الخاصة بالموضوع.

الفصل الأول

الإطار النظري لكل من المراجعة القانونية حوكمة الشركات

وجودة القوائم المالية

تمهيد:

تعتبر المراجعة القانونية ذات أهمية بالغة لدى مستخدمي المعلومات الواردة بالقوائم المالية لاتخاذ القرارات المناسبة، ذلك لأن من يقوم بها هو شخص مستقل، من خارج المؤسسة، ذو كفاءة علمية وعملية كافية غالبا ليس له مصلحة عند طمس حقيقة ما تعكسه الوضعية المالية للشركة، وتزداد أهمية المراجعة القانونية من خلال الدور الذي تقوم به لتحسين جودة القوائم المالية، بفضل ما يقدمه المراجع القانوني من تقرير يبدي فيه رأيه الفني المحايد والذي يتخذه المسيرون كمرجع لهم بالأخذ بنصائحه وتوجيهاته، فهي محل اهتمامالعديد منالجهات و في مقدمتهم المستثمرون، إذ يهمهم الحصول على معلومات محاسبية تتصف بالدقة والموضوعية والوضوح بعيدا عن التضليل والغموض.

ومن خلال هذا الفصل سنتناول المبحثين التاليين:

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للمراجعة القانونية وانعكاسات تطبيقها على حوكمة الشركات وجودة القوائم المالية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للمراجعة القانونية وانعكاسات تطبيقها على حوكمة الشركات وجودة القوائم المالية.

ألزم القانون عدد كبير من المؤسسات بمراجعة حساباتها وأهم هذه المؤسسات هي شركات المساهمة، ومن بين أهم مميزات هذه الشركة أن إدارتها تكون ممنوحة إلى مجلس الإدارة، ولكي يطمئن المساهمون على مصالحهم فيها تم الاستعانة بخدمات المراجعة القانونية، ويمكن التطرق للمراجعة القانونية في الجزائر من خلال النصوص القانونية المختلفة المنظمة لهذه المهنة.

المطلب الأول: المفاهيم الأساسية للمراجعة القانونية.

سنتطرق في هذا المطلب لماهية المراجعة القانونية والإطار القانوني لها في البيئة الجزائرية.

الفرع الأول: ماهية المراجعة القانونية.

1. تعريف المراجعة القانونية:

المراجعة القانونية هي نوع من أنواع المراجعة الخارجية، تتم بواسطة شخص من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات المالية والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلي من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق البيانات المالية المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي القوائم المالية[1]، وهو نشاط اجباري موجه نحو محيط المؤسسة، كيفيات تدخله، أهدافه وتوقيته محدد بنصوص قانونية وتنظيمية[2]، وقد نصت المادة 609 القانون التجاري على إلزامية تعيين محافظ حسابات للقيام بالوظائف المكلف بها قانونا[3].

ومنه يمكن تعريف المراجعة القانونية على انها المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث تلتزم الشركة بتعيين مراجع قانوني لمراجعة حساباتها واعتماد قوائمها النهائية الختامية، وتتميز المراجعة القانونية بوجود عنصر الجبر والالزام ومنه تقع العقوبة على المخالفين لأحكامها، فالمراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب أن توضع قيود أو حدود عليه أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين، ويعتبر المراجع مسؤول إذا ما رضخ لهذه القيود، كما أن القانون التجاري أعفى الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركة التضامن من عملية المراجعة.

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات. ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2014، ص. 30.

[2] بابنات عبد الرحمان، محاضرات في مقياس المراجعة المالية. جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016، ص. 24.

[3] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية. القانون التجاري، دار برتي للنشر، الطبعة التاسعة،2014، المادة 609.

ومن التعاريف الأخرى المتداولة نذكر ما يلي:

- عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.[1]
- التدقيق القانوني هو إثبات أن الحسابات السنوية منتظمة وصادقة وتمثل الصورة النزيهة حول العمليات المنجزة، كذلك التحقق من الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة تمثل مركزها المالي في نهاية النشاط.[2]
- المراجعة القانونية هو نشاط يخضع للقانون ويمارس تحت إطار محافظة الحسابات، وتهدف هذه المراجعة إلى ابداء الرأي حول موثوقية القوائم المالية للمؤسسة وجودة المعلومة المحاسبية.[3]
- المراجعة القانونية هي المراجعة التي تلتزم بها المنشآت وفقا للقانون السائد كقانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الإستثمار، ويتم تعيين المراجع من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه.[4]
- المراجعة القانونية هي مراجعة يفرضها القانون وتتمثل في المراقبة السنوية الاجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات والذي يجب أن يضمن للمساهمين وباقي الأطراف أن القوائم المالية المفصح عنها تعبر عن الوضيعة المالية الحقيقية للمؤسسة دون مبالغة.[5]

مما سبق يتبين لنا الهدف الأساسي للمراجعة القانونية والمتمثل في التحقق من صحة ودقة البيانات المالية المثبتة في الدفاتر ومنه ابداء الرأي الفني المحايد المستند على الأدلة القوية.[6]

[1] محمد التهامي طواهر. مسعود صديقي. المراجعة وتدقيق الحسابات. ديوان المطبوعات الجامعية. الطبعة الرابعة. ص09. 2014

[2] نساب عائشة. مدى قدرة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين. مذكرة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. ص46.

[3] Anani Dodji Afantonou. تسيير المخاطر المرتبطة بمهنة المراجعة القانونية للقوائم المالية. مذكرة ماستر. المعهد المركز الافريقي للدراسات العليا في التسيير CESAG. داكار. السنيغال 2013. ص 08.

[4] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث. دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان2009، ص. 49.

[5] عبد الوهاب نصر علي. المراجعة الخارجية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2009، ص. 14.

[6] راوية بك، دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات. مذكرة ماستر، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2015، ص. 06.

2. **خطوات انجاز المراجعة القانونية**:تستوجب المراجعة القانونية القيام بالخطوات التالية:

➢ **الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:**

هي من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة القانونية، من خلال قيام المراجع القانوني بجمع المعلومات العامة حول المؤسسة، وتتحدد نوعية ومقدار المعلومات العامة التي عليه القيام بجمعها حسب أهداف ومسؤوليات المراجع، وهذا بعد انجاز الخطوات الفرعية التالية:

- اتصالات أولية مع المؤسسة.
- انطلاق الأعمال وتكوين الملف الدائم، إعداد برنامج المراجعة الأولي.

➢ **فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي:**

على المراجع السعي لفهم المؤسسة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، بما يكفي لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ، وبما يكفي لتصميم وأداء مزيد من إجراءات المراجعة[1]، وهذا لا يتحقق إلا بوجود نظام رقابة داخلي فعال يعمل على حماية الأصول، اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المالية، تشجيع العمل بكفاية، تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

ويجب الإشارة إلى أن المراجعة القانونية حتى تحقق الغاية المنشودة يجب أن تمر بثلاث مراحل:

- **الفحص**: ويشمل التأكد من صحة قياس المعلومات وسلامتها وتسجيلها وتبويبها، وذلك باللجوء إلى أدلة الإثبات المختلفة كوسيلة التأكد من سلامة القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية[2].
- **التحقق**: يعمل المراجع على التأكد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة وعلى تسجيلها تسجيلا يوافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة، فضلا عن التأكد من تسجيل كل ما من شأنه أن يؤثر على عناصر الميزانية أو الذمة المالية.[3]

- **التقرير**: ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها في تقرير ويقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة أو خارجها[4]، فهو الخطوة الأخيرة من المراجعة وبمثابة ثمرتها.[5]

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث. مرجع سبق ذكره، ص. 194.

[2] حكيمة زبير، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية. مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2017، ص. 04.

[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات. مرجع سبق ذكره، ص. 11.

[4] أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية. دار الجنان للنشر، الطبعة الأولى، المملكة الأردنية، 2010، ص. 10.

[5] راوية بك، دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات. مرجع سبق ذكره، 2015، ص. 04.

3. خصائص المراجعة القانونية:

تتصف المراجعة القانونية بمجموعة من الخصائص ومن أهمها ما يلي:

أ) **هي عملية إلزامية:** تتميز المراجعة القانونية بوجود عنصر الجبر والالزام ومنه يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقا للقواعد والنصوص المنصوص عليها.

ب) **هي عملية هادفة:** تهدف إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي يتم تقديمها للأطراف الخارجية ذات المصلحة مع الشركة، هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات.[1]

ت) **هو عملية منظمة:** تتم من خلال خطوات محددة مسبقا، حيث يبدأ المدقق الخارجي عملية التدقيق بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالشركة لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص، ثم يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخليةلتحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة.[2]

ث) **يمارسه مدقق مستقل:** يجب أن يتمتع المراجع القانوني بالإستقلال التام عن الشركة وعن نشاطهعند قيامه بمهمالمراجعة ويجب ألا يكون له صلة أو علاقة بالشركة محل المراجعة، وهذا يشمل مثلا عدم حيازته لأي سهم من الأسهم التي تخص الشركة وغيرها من الأمور التي قد تؤدي على التأثير في استقلالية الرأي التي قد يتوصل إليها المراجع، وإذا لم يكن المدقق مستقلا فهذا يجعل القوائم المالية محل شك من وجهة نظر مستخدميها وبالتالي لا يمكن الاعتماد على رأيه[3].

ج) **عملية اتصال كاملة:** حيث أن الرسالة تتمثل في الرأي المهني الذي يبديه المدقق الخارجي في تقريره، ويحمل في طياته معلومات جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية، ويتمثل المستقبل في الأطراف المستعملة للقوائم المالية[4]، كما تقوم بإيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية[5].

---

[1] براء الله ضياء الدين، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية. مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2017، ص. 66.

[2] براء الله ضياء الدين، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية. مرجع سبق ذكره. ص 67.

[3] إسماعيل محمود عبد الرحمن، الإفصاح المالي وأهميته وأثره في الاعمال التجارية العربية. مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2014، ص. 328.

[4] براء الله ضياء الدين، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية. مرجع سبق ذكره، ص. 65.

[5] ليندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية. مذكرة ماستر، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2015، ص. 12.

الفرع الثاني: الإطار القانوني للمراجعة القانونية في البيئة الجزائرية.

1. الإطار القانوني للقائم بالمراجعة القانونية.

أ- مفهوم المراجع القانوني:

إن القائم بالمراجعة القانونية أو ما يطلق عليه في الجزائر بمحافظ الحسابات هو شخص ينتمي إلى مهنة لها معاييرها[1]، وتناولت العديد من التعاريف مفهوم محافظ الحسابات كشخص قائم بعملية المراجعة القانونية، حيث جاء في القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في نص المادة 22 أنه "يعد محافظ حسابات كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيآت وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[2]

كما أعطى القانون التجاري في مادته رقم 715 مكرر 04 اسم مندوب الحسابات للقائم بعملية التحقيق فيالدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها[3]، وجرى العرف أن يقوم مجلس إدارة الشركة بترشيح مراقب الحسابات وتصدر الجمعية العامة للمساهمين في الشركة قرار تعيينه وتحديد وأتعابه[4].

وتحدد عهدة محافظ الحساباتفي الجزائر بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط، إذ لا يجوز تعيين نفس المراجع لأكثر من عهدتين، كما لا يجوز تجديد العهدة للمراجع القانوني إذا لم يصادق على الحسابات لسنتين على التوالي وعندها ينبغي أن يعلم وكيل الجمهورية المختص إقليميا[5]، كما لا يتطلب تعيين المراجع القانوني في المؤسسات والشركات الحديثة النشأة إلى دفتر الشروط[6]، كما لا يتطلب العهدة الثانية دفتر شروط، وفي باقي الحالات يتعين على الشركة أن تعد دفتر الشروط في أجل أقصاه شهر من تاريخ إقفال آخر دورة لعهدة المراجع القانوني[7].ويمكن أن يستقيل المراجع القانوني بإرادته[8]،كما يمكن أن يعزل غصبا مع توفر المبررات الكافية، إذ يجوز يجوز لمساهم واحد أوعدة مساهمين مما يمتلكون على الأقل عشر رأس المال أن يطلبوا عزل المراجع مع توفر المبررات الكاملة والمقنعة[9].

[1] محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.مجلة الباحث، العدد 12، سنة2013، الجزائر. ص130.

[2] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42. لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 22.

[3] القانون التجاري. 2014، دار بريتي للنشر، الطبعة التاسعة، المادة 715 مكرر 04.

[4] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل. المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2007، ص. 42.

[5] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42. لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 27.

[6] المرسوم التنفيذي رقم 11-32، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07. المؤرخ في 02/02/ 2011، المادة 02. ص. 23.

[7] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07. مرجع سبق ذكرهن المادة 04، ص. 23.

[8] لجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية. الجريدة الرسمية رقم 42. لسنة 2010 مرجع سبق ذكره، المادة 38.

[9] القانون التجاري. دار بريتي للنشر،الطبعة التاسعة،2014، المادة 715-08، 175- 09.

ب- مهام المراجع القانوني[1]: من مجمل مهام محافظ الحسابات نذكر:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيآت.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيآت التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيآت التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- عندما تعد الشركة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

2. مسؤولية القائم بالمراجعة القانونية.

أ- المسؤولية المدنية:

تعرف المسؤولية المدنية بأنها الالتزام بتعويض الضرر وهي نوعان: مسؤولية عقدية ومسؤولية تقصيرية، تبدأ مهام المراجع القانوني عند استلامه قرار التعيين إلى غاية إعداد التقرير مما يترتب عن ذلك مسؤوليات مختلفة، وتنشأ مسؤولية حق التعويض نتيجة خطأ في الأداء كالتقصير والإهمال أو قبول معلومات تضليلية أو أداء خدمات لا وجود لها في العقد المبرم[2]، وهذا ما نصت علية المادة 124 من القانون المدني الجزائري " كل عمل أيا كان مرتكبه محدثا ضررا للغير يلتزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض"[3]، كما أن المراجع القانوني يعد مسؤولا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير بالتعويض عن كل ضرر ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت العكس، ويكون مسؤولا بالتضامن مع النائب المساعد ومع المراجعين القانونيين الآخرين في حالة تواجدهم[4].

[1] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية. الجريدة الرسمية رقم 42. لسنة 2010 مرجع سبق ذكره، المواد 23، 24.ص 7.

[2] مجيد شعباني، أ محمد السعيد سعيداني، أ أحمد بكاي، المسؤولية في تدقيق الحسابات ما بين المعايير الدولية للدقيق وتوجهات البيئة التشريعية في الجزائر. الملتقى الوطني واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة بومرداس، أفريل 2018، ص.50.

[3] الجمهورية الجزائرية الشعبية الديموقراطية، القانون المدني، سنة 2007. المادة 124.

[4] لجمهورية الجزائرية الشعبية الديموقراطية، القانون المدني، سنة 2007. المادة 136.

وقد جاء في معيار التدقيق الجزائري رقم 210 في رسالة المهمة في فقرتها الثانية، أنه يخلي محافظ الحسابات مسؤوليته في حالة عدم اكتشاف اختلالات معتبرة، كذلك تلك المنبثقة عن حالات الغش أو نتيجة للأخطاء والتي لا يمكن تفاديها كليا[1]، وبالتالي فالإدارة هي المسؤولة على منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية الفعالة[2]،وما هو ملاحظ أن هناك تضارب فيما بين النصوص القانونية وما جاء في نص المعايير تدقيق الجزائرية.

ب- **المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات:** جاء في نص المادة 62 من القانون 10-01 " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"[3] ولا يكون مسؤولا عن الأخطاء المنسوبة إليه إلا إذا توفرت الأدلة الكافية والركن الشرعي، أي إذا ثبت القصد الجنائي لذلك كأن يتعمد إقرار تقرير كاذب، أو يتعمد إغفال وقائع في تقريره الموجه للجمعية العامة بهدف إلحاق الضرر[4].

كما تناولت المواد 829، 830 من القانون التجاري المسؤولية الجنائية مسؤولية كتم السر المهني في نص المادتين 301، 302 من قانون العقوبات. [5]

ت- **المسؤولية التأديبية:** عمد الممارسون المهنيون إلى انشاء هيآت وتجمعات تنظيمية تمثل قوة مهنية تنص على المحاكم التأديبية تتميز بتنظيمها الخاص، تكون أحكامها سارية النفاذ وغير قابلة للطعن[6]، ولم ينظم المشرع الجزائري أحكام المسؤولية التأديبية في قوانينه الصادرة واكتفى بإقرارها فقط، فهو يتحمل المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية أو الانضباطية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه، وتتراوح العقوبة ما بين الإنذار والتوبيخ، وأحيانا التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر، وقد تصل في بعض الأحيان الى الشطب من الجدول.[7]

[1] المعايير الجزائرية التدقيق002 /2016. المصف الوطني للخبراء المحاسبين. الجزائر، اصدار04 فيفري 2016.

[2] بسمة حسن المسحال، دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الأزهر-غزة، 2014. ص. 02.

[3] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية رقم 42، بتاريخ 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 62.

[4] بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011، ص. 134.

[5] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، قانون العقوبات، سنة 2015، المواد 302،301، ص. 112.

[6] مجيد شعباني، أ محمد السعيد سعيداني، أ أحمد بكاي، المسؤولية في تدقيق الحسابات ما بين المعايير الدولية للدقيق وتوجهات البيئة التشريعية في الجزائر. مرجع سبق ذكره، ص. 55.

[7] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية رقم 42، بتاريخ 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 63. ص 10

3. شروط وقواعد ممارسة مهنة المراجعة القانونية في الجزائر:

أ- شروط ممارسة مهمة محافظ الحسابات: سمح القانون الجزائري لكل شخص طبيعي أو معنوي ممارسة مهنة

محافظ الحسابات إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس التالية:[1]

- أن يكون جزائري الجنسية، وأن يحوز شهادة لممارسة المهنة، أي أن يكون حائزا للشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية، وألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في هذا القانون.
- أن تمنح الشهادة من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه وهذا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.
- لا يمكن لأي محافظ الحسابات أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص.
- يسند لكل محافظ حسابات مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع، ولكن يمكن أن يرخص الوزير المكلف بالمالية بفتح فروع لبعض مكاتب المحاسبة.

ب- قواعد ممارسة مهنة المراجعة القانونية في الجزائر:

الاستقلالية والموضوعية: هي ضرورية حتى تتم عملية المراجعة القانونية دون أي ضغط من أي طرف على القائم بهذه المهمة، فهي المقدمة الضرورية لأي رقابة جدية وفعالة على حسابات الشركة وميزانياتها، فلا جدوى من هذه الرقابة إذا أصبح المراجع القانوني أداة طيعة في يد إدارة الشركة.

إذ يتوقع مستخدمي القوائم المالية أن يحافظ المراجع القانوني على استقلاله عند مزاولة عمله المهني، فهي تفقد قيمتها إذا فقد المراجع القانوني استقلاليته.[2]

[1] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية رقم 42، بتاريخ 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 2. 8. 10. 12.

[2] مقدم عبيرات، رشيدة خالدي، حوكمة الشركات كآلية لتضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر. الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، 2013، ص. 171.

كما أشارت المواد30، 31 من قانون 91-08 إلى الجهاز المؤهل بتعيين محافظ الحسابات وهي الجمعية العامة[1] وتنتهي مهمة محافظ الحسابات في الحالات العادية بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة، أو في الحالات الفجائية أو الاستثنائية كالوفاة أو المرض مثلا.

الكفاءة المهنية: كي يتمكن محافظ الحسابات من أداء عمله على أكمل وجه عليه أن يتمتع:

- التأهيل العلمي المتخصص واكتساب معارف مختلفة كمعرفة معمقة في المحاسبة والمراجعة، تسيير المؤسسات وتنظيماتها ومحيطها[2]، وكذلك معارف في الاقتصاد العام وتسيير الشركات، وكذا دراية في قانون الأعمال حتى يتمكن من تحديد مهمته ومسؤولياته[3].
- الممارسة العملية اللازمة وهي تتطلب الحد الأدنى للعمل والتدريب في مكتب للمراجعة[4].

العناية والمسؤولية المهنية اللازمة: وهي تتعلق بمستوى الجهد الذي يجب أن يقوم به المراجع القانوني ومقدار العناية المهنية المبذولة لأداء وتنفيذ برنامج المراجعة، وكذا وعي المراجع بمختلف المسؤوليات التي تقع على عاتقه[5].

السرية: يجب أن يحافظ المراجع على سرية معلومات العميل والتي تم الحصول عليها أثناء قيامه بمهمة المراجعة حيث أنه يتحمل المسؤولية في حالة إفشاء سر من أسرار الشركة التي قام بمراجعة حساباتها وهذا يعرضه للعقوبة الجزائية إضافة إلى التأديبية.

تطبيق معايير التدقيق الجزائرية والدولية: المعيار هو بمثابة القاعدة التي توجه عمل المدقق، وجاءت هذه المعايير نتيجة جهود الهيآت المهنية المتخصصة، وتهدف إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة والتدقيق كما اهتمت الجزائر في السنتين الماضيتين بمعايير التدقيق خاصة بعد اصدار وزارة المالية المعايير الجزائرية للتدقيق والتي تستهدف مراجعة القوائم المالية سواء كانت المراجعة قانونية أو تعاقدية، آخذتا بعين الاعتبار معايير التدقيق الدولية[6]، رغم أن الواقع يؤكد أنه لا توجد قاعدة صارمة لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية بسبب عدم فهمها من قبل المهنيين وعدم كفاية الضوابط عليها، إذ أن الأمر يستوجب الكثير من التنظيم والتقنين لتنفيذها بالشكل الصحيح الأمر الذي يتطلب تكييف التشريعات وفق ما جاءت به هذه المعايير[7]، إن تبني معايير التدقيق الجزائرية

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية رقم 42. بتاريخ 2010، مرجع سبق ذكره المادة 27.

[2] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل. مرجع سبق ذكره2007، ص.169.

[3] بن زروق زكية، دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي. أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2016، ص. 116.

[4] بابنات عبد الرحمان، محاضرات في مقياس المراجعة المالية. مرجع سبق ذكره، ص. 26.

[5] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل. مرجع سبق ذكره، ص. 178.

[6] براق محمد، الأخضر لقليطي، عمر ديلمي، أهمية تطبيق معيار التدقيق الدولي 620. الملتقى الوطني واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة بومرداس أفريل 2018، ص. 33. 34.

[7] خالد عزاوي، يوسف بالقط، التدقيق القانوني وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية. الملتقى الوطني واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة بومرداس،2018، ص. 11.

والالتزام بها أثناء ممارسة مهنة المراجعة القانونية تشبه إلى حد ما تبني النظام المحاسبي المالي سنة 2010، إذ لم يوافق الحدث برمجة حصص تدريبية على مستوى واسع، ودون وضع إطار تصويري لهذ المعايير.

4. واقع ممارسة مهنة المراجعة القانونية في الجزائر:

إن مهنة المراجعة القانونية في الجزائر مرت بمحطات تاريخية تبعا للإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها البلاد والتي انتهجتها الحكومة من أجل السير قدما بالاقتصاد الوطني ومواكبته الاقتصاد العالمي، وسوف نتطرق للمرحلة التي سبقت صدور القانون 10-01 والمرحلة التي جاءت بعد صدور هذا القانون.

أ- المرحلة قبل صدور القانون 10-01: شهدت مهنة المراجعة القانونية تطورات عديدة، حيث تميزت الفترة بعد الاستقلال بالفراغ القانوني بسبب الأوضاع التي خلفها الاستعمار الفرنسي، ومورست هذه المهنة بواسطة النصوص القانونية الفرنسية التي تواصل العمل بها إلى غاية صدور الأمر 107/69 المؤرخ في 1969/12/31[1] والمتعلق بقانون المالية 1970، والتي نصت المادة 39 منه على ما يلي" يكلف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين محافظ الحسابات في المؤسسات الوطنية والعمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري وفي الشركات التي تمتلك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها"، وتم تحديد واجبات ومهام محافظ الحسابات في هاته المؤسسات بالمرسومرقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16[2] حيث تم اسناد مهمة محافظة الحسابات لموظفي الدولة الذي قل عددهم آنذاك، ثمصدر القانون 5/80[3] المؤرخ في 1980/03/01 المتضمن إنشاء مجلس المحاسبةوالذي بموجبه تم الغاء المرسوم 173/70، وأعطى صلاحيات الرقابة الشاملة على الجماعات المحلية والمرافق والمؤسسات والهيآت العمومية لهذا المجلس، وبقي تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر يسير ببطيء في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية وغياب القطاع الخاص، إلى غاية صدور القانون 01/88[4] المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للحياة الاقتصادية الذي منح الحياة الاقتصادية العمومية بعض الاستقلالية في ممارسة الرقابة على نشاطها، ثم جاء القانون 08/91 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،والذي ساهم كثيرا في تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر وتم تكوين الهيآت المستقلة الثلاثة وهي المصف الوطني للخبراءالمحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ثم صدر المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في

[1] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية رقم 110. بتاريخ 1969، الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31. قانون المالية لسنة 1970.

[2] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية. الجريدة الرسمية الجزائرية.العدد 97، سنة 1970، المرسوم 173/70 المؤرخ في 197/11/16.

[3] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،الجريدة الرسمية الجزائرية.العدد 10، القانون 05/80 المؤرخ في 1980/03/01، المتضمن انشاء مجلس المحاسبة،سنة 1980، المرسوم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16.

[4] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية. الجريدة الرسمية.العدد 02، سنة 1988، القانون 01/88 المؤرخ في 1988/12/01، المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية.

1992/01/13المتعلق بإنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وتلاه المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 15/ 1996 المتعلق بأخلاقيات المهنة، ثم المرسوم التنفيذي

رقم 96/431 المؤرخ في 1997والذي يحدد من خلاله كيفية تحديد الاجازات والشهادات التي تعطي الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ثم القرار المؤرخ في 1999/03/24 المتضمن الموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة[1]، ثم المرسوم التنفيذي رقم 421/01 المؤرخ في 2001/12/20[2] المعدل والمتتم للمرسوم التنفيذي رقم 20/92 حيث يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

ب–مرحلة بعد صدور القانون 10–01: صدر القانون 01/10 بتاريخ 2010/06/29[3] المنظم لكل من مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي أحدث ضجة كبيرة في الوسط المهني وبفضله اتضحت ملامح مهنة المراجعة القانونية، وأصبح لها قواعد وشروط لممارستها ومن أهم ما جاء بها هذا القانون[4]:

- يتوجب على محافظ الحسابات إبلاغ لجنة النوعية بتعيينه وهذا في أجل أقصاه 15 يوما في رسالة موصى عليها.
- يمكن للمراجع القانوني أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- يعلم محافظ الحسابات هيآت التسيير في حالة عرقلة ممارسة مهمته قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء المراجعة القانونية للحسابات وسيرورتهافي إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعيه للتداول على أساس تقريره، وتحدد الجمعية العامة أو الهيأة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته وهذه الأتعاب لا يمكن في أي حال من الأحوال احتسابها على أساس الأرباح المحققة من طرف الشركة أو الهيأة المعنية.
- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بالملفات زبائنه لمدة عشر سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

[1] بن الصديق محمد، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2015، ص. 82.

[2] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية. العدد 80، بتاريخ 2001/12/20، ا المرسوم التنفيذي رقم 421/01.

[3] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية رقم 42. بتاريخ 2010، مرجع سبق ذكره.

[4] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية رقم 42. بتاريخ 2010، مرجع سبق ذكره، المواد 29. 30. 32. 33. 34. 35. 36. 37. 40.

المطلب الثاني: انعكاسات تطبيق المراجعة القانونية على تفعيل حوكمة الشركات.

الفرع الأول: المفاهيم الأساسية لحوكمة الشركات.

1. مفهوم حوكمة الشركات:

عرف البنك الدولي الحوكمة بأنها الحالة التي من خلالها يتم إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية بهدف التنمية[1]، كما قدمت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تعريف متطور لحوكمة الشركات وأشارت فيه إلى أن الحوكمة تشتمل على مجموعة من العلاقات فيما بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها وحملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصالح، وتحدد حوكمة الشركات الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف المنظمة[2]، ولقد وضعت تلك المنظمة جملة من المبادئ توصلت إليها سنة 1999، ليتم تعديلها سنة 2004 على اعتبار أن التطبيق السليم لها يضمن إعداد الإطار العام الذي تحدد من خلاله أهداف الشركة والسبل اللازمة لبلوغ مراقبة الأداء[3]، يشير مصطلح حوكمة الشركات الى مجموعة القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية والملاك وأصحاب المصالح من ناحية أخرى.[4]

فالحوكمة أساسا جاءت لتفادي بعض التصرفات الغير موضوعية والغير منطقية التي لا تدخل ضمن صلاحيات القادة والمسيرين التي نتجت عن انقسام السلطة بين المسير والمالك[5]، فالحوكمة هي مجموعة من الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كلا من الانضباط، الشفافية والعدالة[6]، ومنه يمكن عريف الحوكمة على انها السبيل الذي يمكن المستثمرون من التأكد أن الإدارة لا تسيئ استغلال أموالهم المستثمرة وأنها تسعى جاهدة إلى تعظيم الربح في المدى الطويل، وبالتالي تحقيق أكثر رقابة على تصرفات الإدارة فهي تمنع حدوث خروقات المسؤولين وتجاوزاتهم الوظيفية والتي قد تقود الشركة في النهاية إلى هاوية الإفلاس والدمار.

[1] إدارة دراسات وبحوث التنمية والإدارة، الحوكمة.محافظة القاهرة، مديرية التنظيم والإدارة، ص01.

[2] أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي. دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان2015، ص.25.

[3] فاطمة الزهراء رقايقية، مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 2014، ص. 55.

[4] رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة. دار هومة للطباعة والنشر، طبعة 2013، ص. 75.

[5] سكاد مراد، فارس هباش، الأزمة المالية والاقتصاديات الدولية والحوكمة العالمية. الملتقى الدولي للحوكمة، خلال الفترة 20-21 أكتوبر 2009، ص 668.

[6] إدارة دراسات وبحوث التنمية والإدارة، الحوكمة. مديرية التنظيم والإدارة، محافظة القاهرة، ص. 28.

2. أهداف حوكمة الشركات:

تهدف حوكمة الشركات إلى تحسين الأداء المالي للشركة من خلال التمسك بالقيم الاخلاقية[1]، وهذا من خلال:[2]

- التأكيد على الالتزام بتطبيق القانون ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أم المساهمين مع تكوين لجنة المراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة لها صلاحية الرقابة المستقلة.
- تدعيم عنصر الشفافية في الشركة للتمكن من ضبط عناصر الفساد والرقابة على الشركة.
- استخدام أمثل لموارد الشركة وتعظيم قيمتها بالأسواق، والقدرة على جذب مصادر التمويل المحلية والعالمية للتوسع والنمو مع المحافظة على استقرار الأسواق.
- تعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تنمية المدخرات ورفع معدلات الاستثمار ودعم القدرة التنافسية.
- تساعد الحوكمة على الحد من الفساد الإداري والمالي اللذان يقفان عثرة في طريق التنمية.
- تحقيق إمكانية المنافسة في المدى الطويل، وهذا يؤدي إلى خلق حوافز للتطبيق وتبني التكنولوجيا الحديثة ودرجة الوعي عند المستثمر حتى تتمكن الشركة من الصمود أمام المنافسة الشديدة.

ومما سبق يمكن القول أن من خلال تحقيق اهداف الحوكمة تستطيع الشركة من زيادة كفاءة الأداء المالي والتشغيلي، كذلك زيادة الثقة في تقاريرها وقوائمها المالية نتيجة للسمعة الجيدة التي ستكتسبها الشركة من خلال التطبيق الجيد للحوكمة على مستوى الكيان.

3. مبادئ حوكمة الشركات:

ترتكز مبادئ حوكمة الشركات بشكل عام على إيجاد حل للمشكلات التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، وكذا المشاكل بين أصحاب الملكية والإدارة، والتفويض والوكالة في الإدارة، وكذا المشاكل بين أصحاب الملكية الحاكمة في الكيان وصغار المساهمين وكذا أصحاب المصالح الأخرى الذين يخضعون إما جبرا عن طريق القانون والتنظيم المؤسسي، وإما اختيارا أو حتما نتيجة ضغوط وقوى السوق[3]، وقد أصدر مركز المشروعات الدولية CIPE تقرير حول حوكمة الشركات حدد فيه مختلف قواعد ومبادئ أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة بالمؤسسات الاقتصادية[4]، ومنذ الاتفاق على هذه المبادئ عام 1999، وقد تم تبنيها كواحدة من المعايير الاثني عشر الأساسية للنظم المالية المتينة من قبل منتدى الاستقرار المالي(FSF)، فيما بعد تم تعديل هذه المبادئ لتأخذ بعين الاعتبار الاهتمامات والتطورات الجديدة، وبنيت على نطاق واسع من الخبرة لمساعدة الدول في جهودهم

[1] أحمد حلمي جمعة، اخلاقيات مهنة المحاسبة. مرجع سبق ذكره، ص. 27.

[2] بوقرة رابح، غانم هاجرة، الحوكمة: المفهوم والأهمية. ملتقى وطني بعنوان حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المسيلة 2012، ص08.

[3] أحمد علي خضر، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات. دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2012، ص. 09.

[4] صبايحي نوال، واقع الحوكمة في دول مختارة. مؤتمر دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية. جامعة الشلف، الجزائر.

المتعلقة بتقييم وتحسين الأمور القانونية والإطار التشريعي لحوكمة الشركات[1]، من ومن أهم مبادئ لحوكمة الشركات ما توضحه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OCDE) نوجزها فيما يلي:

ضمان وضع أسس متينة للإدارة والرقابة: بتحديد وظائف مجلس الإدارة والمسؤولين، والافصاح عن عملية تقييم أداء المديرين التنفيذيين.[2]

حقوق المساهمين: لتسهيل وحماية لحقوق حملة الأسهم،كحق تسجيل ونقل ملكية الأسهم، المشاركة الفعالة والتصويت في الجمعية العامة، اختيار مجلس الإدارة،الحصول على عائد في الأرباح،الحصول على كافة المعلومات عن الشركة ومعاملات أعضاء مجلس الإدارة بشكل منتظم وفي التوقيت المناسب.[3]

المعاملة المتساوية لحملة الأسهم: وتعني المساواة بين جميع المساهمين بما في ذلك أقلية المساهمين والمساهمين الأجانب في الحقوق السابق عرضها وكذا حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها أو من الاتجار في المعلومات الداخلية[4].

دور الأطراف ذات المصالح المرتبطة بالشركة: وهم حملة السندات والعمال والبنوك والموردين والعملاء وتتضمن احترام حقوقهم القانونية وتوفير آليات مشاركتهم في المراقبة على أنشطة الشركة.[5]

الإفصاح والشفافية: يعد الإفصاح وليد الانفصال بين الملكية والإدارة وهو اظهار جميع المعلومات الأساسية التي تهم الفئة الخارجية عن الشركة وهذا ما يعينها على اتخاذ القرارات السليمة، كما ظهر مفهوم الشفافية نتيجة الأزمات التي عصفت ببعض دول العالم والتي يعود سببها في النقص الكبير للشفافية والتي تعني تدفق المعلومات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الوقت المناسب وبطريقة يكمن الاعتماد عليها.[6]

مسؤولية مجلس الإدارة: وتشمل تحديد هيكل مجلس الإدارة ومهامه الأساسية ودوره الإشرافي على الإدارة التنفيذية وحماية حقوق المساهمين أصحاب المصالح والمعاملة المتساوية لهم والتأكد من تطبيق القوانين والقواعد.

[1] أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة. مرجع سبق ذكره، ص. 22.

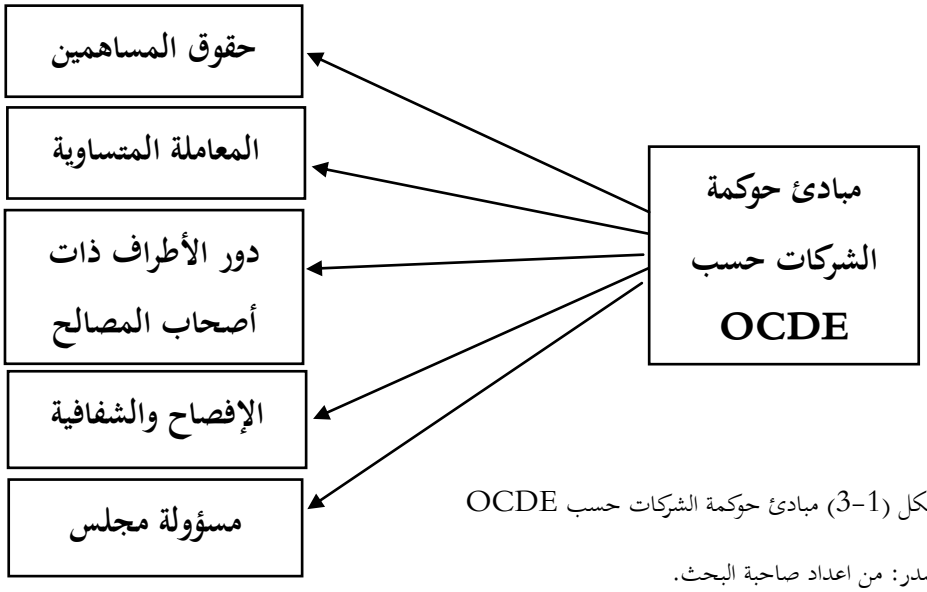
[2] إسماعيل محمود عبد الرحمن، الإفصاح المالي وأهميته وأثره في الاعمال التجارية العربية. مرجع سبق ذكره، ص. 165.

[3] أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة. مرجع سبق ذكره، ص. 32.

[4] أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة.المرجع السابق، ص. 32.

[5] محمد طارق يوسف، حوكمة الشركات بين النظرية والتطبيق. جمعية المحاسبين والمراجعيين المصريين، ص. 14.

[6] سالم محمد عبود، الأزمة المالية العالمية بين مبدأ الإفصاح والشفافية. المؤتمر العلمي الثالث، عمان، 2009، ص. 10.



الشكل (1-3) مبادئ حوكمة الشركات حسب OCDE

المصدر: من اعداد صاحبة البحث.

4. الوكالة كنظرية من النظريات المفسرة لحوكمة الشركات.

أدى اتساع حجم الشركات من جهة وانفصال الملكية عن الإدارة من جهة أخرى إلى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين، ومن ثمة وقوع الكثير من الشركات في أزمات مالية منذ التسعينات ومنه أصبحت حوكمة الشركات تلعب دورا هاما في التقليل من المخاطر التي أصبحت تهدد مصالح المساهمين والمستثمرين.

ما يجب معرفته أن حوكمة الشركات لم تكن دائما كما هي عليه اليوم بل هي تراكم لعدة أفكار تبلورت في شكل نظريات لعل من أهمها نظرية الوكالة أو ما يسمي بـ (la théorie de l'agence) وتعتبر نظرية الوكالة المفسر الرئيسي للعلاقة التي تربط بين المديرين والمساهمين،فالمفهوم القانوني لنموذج حوكمة الشركات جاء من عقد الوكالة (contrat de mandat) وباللغة الإنجليزية (agency)، هذا يفسر النموذج الذي يدعى بنظرية الوكالة، وفي نفس الإطار بالثنائية: الأصيل – الوكيل[1].

ويمكن تعريف الوكالة بأنها عقد يقوم بموجبه واحد أو أكثر من الأفراد (الموكل) بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) كي ينجز بعض الأعمال والخدمات بالنيابة عنه[2]، ويعتبر المدقق القانوني أحد أهم الأدوات الرقابية ضمن علاقة الوكالة

[1] طلحة أحمد، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية. مرجع سبق ذكره، ص. 34.

[2] محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس –العرض – الإفصاح. دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص. 100.

باعتباره أداة رقابية من خارج المؤسسة يمكن الاستعانة بها لحل مشكل عدم تماثل المعلومات والتعارض الذي يمكن أن يحدث ما بين المساهمين والإدارة[1].

الفرع الثاني: دور المراجعة القانونية في تفعيل حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية.

1. دور الاستقلالية والكفاءة المهنية للقائم بالمراجعة القانونية في تحقيق متطلبات الحوكمة:

أ- **استقلالية المراجع القانوني:** أهم ما ركزت عليه مبادئ الحوكمة هو موضوع الاستقلالية، وتتمثل الاستقلالية في نزاهة، استقامة ونضج المراجع والتمتع بكل حقوقه المدنية، ويعد مبدأ استقلالية محافظ الحسابات من أبرز ركائز مهنة المراجعة القانونية لما يضفيه هذا المعيار من مصداقية وجودة على تقرير المراجع القانوني، وبالتالي تمنح أفضل مستوى ممكن من الشفافية والموثوقية لأصحاب المصالح وتمكنهم من اتخاذ القرار المناسب.

ب- الكفاءة المهنية المراجع القانوني: يتطلب الإطار العام لحوكمة الشركات ضرورة تعيين المساهمين لمراجع حسابات مستقل، مؤهل وذو كفاءة مهنية بهدف ابداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق المعلومات الواردة بالقوائم المالية للشركة والمعبرة عن نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي وغيرها من الأمور المالية[2].

2. مسؤولية القائم بمهمة المراجعة القانونية عن تقييم نظام الرقابة الداخلي، اكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية:

أ- مسؤولية تقييم نظام الرقابة الداخلي: إن مراجع الحسابات القانوني يكون مسؤول أمام المساهمين فيما يتعلق بأداء عملية المراجعة وبذل العناية المهنية الواجبة، ومسؤول عما ورد بتقرير المراجعة في الجمعية العامة للشركة وذلك أمام أي جهة اعتمدت على هذا التقرير في اتخاذ قراراتها، وعلى المراجع القانوني دراسة وتقييم إجراءات الأنظمة الإدارية والمحاسبية والتي تكون في مجموعها نظام الرقابة الداخلية، وفي حالة ما إذا اتضح عدم فاعلية هذا النظام القائم وجب عليه تقديم الاقتراحات التي يراها مناسبة لتحسينه، ويقع على عاتق المراجع القانوني تحديد إلى أي مدى يمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلي.

ب- مسؤولية اكتشاف الغش والخطأ: يأتي الدور الفعال للمدقق الخارجي في اسهامه بالتطبيق الجيد لحوكمة الشركات من خلال سعيه لاكتشاف الغش والخطأ، ومنه توصيل الأمور المكتشفة أثناء المهمة للمسؤولين عن الحوكمة، فالغش أو التلاعب هو تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة كإخفاء عجز أو اختلاس أو سوء استعمال أصل من أصول الشركة، أو تضليل طرف آخر أو تحميله بما يزيد عن

[1] نساب عائشة، مدى قدرة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين. أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، 2017، ص. 29.

[2] تتبيرت ريمة، دور المراجعة في ممارسة حوكمة الشركات. مذكرة ماستر، جامعة الجيلالي بونعامة، بخميس مليانة، 2017، ص.52.

التزاماته أو الحصول على أصول وممتلكات الشركة لاستخدامها في الأعمال الخاصة، أو التحريف المتعمد للمعلومات المالية من قبل موظفي الشركة أو طرف ثالث.[1]

ت- **مسؤولية المراجع القانوني في اكتشاف التصرفات غير قانونية:** والتي تمثل مخالفة للقوانين واللوائح التشريعية والتي يجب الإشارة إليها في تقريره، والتحقق بأن عدم التزام المؤسسة بالقوانين والأنظمة ربما يؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية.

3. دور المراجعة القانونية كآلية لتفعيل حوكمة الشركات:

أ- **تساهم المراجعة القانونية على التقليل من الخلل الأخلاقي الناشئ بين الإدارة والمساهمين:** حيث تساهم في مراقبة المعلومات على مستوى حوكمة الشركات كما تعتبر آلية رقابة ضمن علاقة الحوكمة، حيث أن المسيرين والمساهمين لديهم دالة منفعة مختلفة بحيث يعمل كل واحد على تعظيم منفعته الخاصة، هذا ما يؤثر على المعلومة المحاسبية بعدم تماثلها وهذا هو المشكل الحقيقي في نظرية الوكالة، الأمر الذي يستدعي الحاجة إلى طرف يصادق على صحة وعدالة المعلومات المحاسبية وخلوها من الغش والتلاعب، هنا يبرز دور المراجعة القانونية في التخفيف من أثر هذا التصادم من خلال إبداء الرأي الفني المحايد.

كما تعمل هذه المراجعة على تقديم المعلومات حول أداء التسيير للمسيرين، وتعتبر المراجعة القانونية الأداة التي يستعملها المسيرين للإشهار بمستوى الأداء والمركز المالي للشركة[2].

ب- **تساهم المراجعة القانونية في ضمان صحة المعلومات المنشورة:** ومنه تقييم أداء عمل الإدارة، حيث يعتبر المراجع القانوني شخص يعمل لصالح المؤسسة وللصالح العام، وانطلاقا من عدم قدرة مستعملي القوائم المالية من التأكد من صحة المعلومات الواردة فيها يقوم المراجع بالدور الاجتماعي من خلال إثبات المعلومات المنشورة، كما يضمن لمستعملي القوائم المالية أن الخطر المرتبط بالقوائم المالية يكون منخفض وهذا من خلال رأيه الفني المحايد، وتعرف الأنظمة الداخلية للمؤسسة المتمثلة في مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، والأنظمة الخارجية المتمثلة في السوق المالي وسوق العمل بالكثير من العيوب التي تعجز عن الضغط على المسيرين للعمل وفق مصلحة المساهمين، لذا لابد من اللجوء إلى عناصر أخرى تساعد على إنتاج وتقييم المعلومة من بينها المراجعة القانونية.[3]

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث. مرجع سبق ذكره، ص. 160.

[2] محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية. دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، الجامعة الأردنية، 2007، ص. 461.

[3] شراد محمد أصيل، المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر. مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص. 64.

4. واقع الحوكمة في الجزائر:

أ- مبادرة الحوكمة في الجزائر:

انعقد أول مؤتمر حول الحكم الراشد للمؤسسات في جانفي 2007،أين تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة، ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاع العام والخاص سنة 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة الشركات GCGF ومؤسسة التمويل الدولية IFC لوضع دليل حوكمة الشركات، وفي سنة 2009 تمإصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري من قبل كل من جمعية CARE واللجنة الوطنية لحوكمة المؤسسات الجزائري، ثم في أكتوبر 2010 تم إطلاق مركز حوكمة الجزائرليكون بمثابة منبر لمساعدة الشركات الجزائرية على الإلتزام بمواد الدليل واعتماد أفضل ممارسات حوكمة الشركات[1]، وقد تبنى الإتحاد الأوروبي برنامج بمبلغ 10 ملايين يورو لدعم الحوكمة في الجزائر في إطار برنامج دعم الشراكة والإصلاح والنمو الشامل.[2]

ب- معوقات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر:[3]

هناك عدة معوقات تحد من تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر على أرض الواقع تنشأ من داخل الشركة أو من خارجها وتتمثل فيما يلي:

المصدر الداخلي: عدم الفصل بين الملكية والإدارة، حيث أكد الدراسات أنه ليس من الضرورة أن يكون رئيس مجلس الإدارة من يملك الحصة الأكبر في الأسهم(أي بعيدا عن الشركات العائلية) ولكن من الضروري أن يتمتع هذا الرئيس بقدرة وكفاءة عالية في إدارة الشركة.

المصدر الخارجي:الجزائر كغيرها من البلدان النامية لها مجموعة من التشريعات تتصف بالضعف أو بالعدم أحيانا، ففي سنة 2002 اقترحت مؤسسة التمويل الدولية IIF أن يتم اصدار مواد تشريعية لحوكمة الشركات يمكن أن يتم تضمينها بكل من قوانين أسواق المال وقوانين الشركات.

[1] علي عبد الصمد عمر، إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر. مجلة الباحث، العدد 12، الجزائر، 2013، ص.41.

[2] ناريمان عبد الرحمان، سارة بن الشيخ، واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية. مقالة منشورة، جامعة ورقلة، ص. 04.

[3] صبايحي نوال،واقع الحوكمة في دول مختارة، مرجع سبق ذكره، ص. 12.

المطلب الثالث: مساهمة المراجعة القانونية في تحسين جودة القوائم المالية.

سنتناول في هذا المطلب المفاهيم الخاصة بجودة القوائم المالية، ومساهمة المراجعة القانونية في تحسين هذه الجودة.

الفرع الأول: جودة القوائم المالية.

إن مراجعة القوائم المالية لها أهمية كبيرة في تحسين جودة هذه القوائم المصدرة من طرف المؤسسات والهيآت التي يجبرها القانون على تعيين محافظ حسابات.

1. مفهوم جودة القوائم المالية:

تتمثل مخرجات النظام المحاسبي المالي في مجموعة من القوائم المالية الأساسية على شكل جداول وبيانات مترابطة ومتكاملة، تهدف إلى تلبية احتياجات مستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية[1].

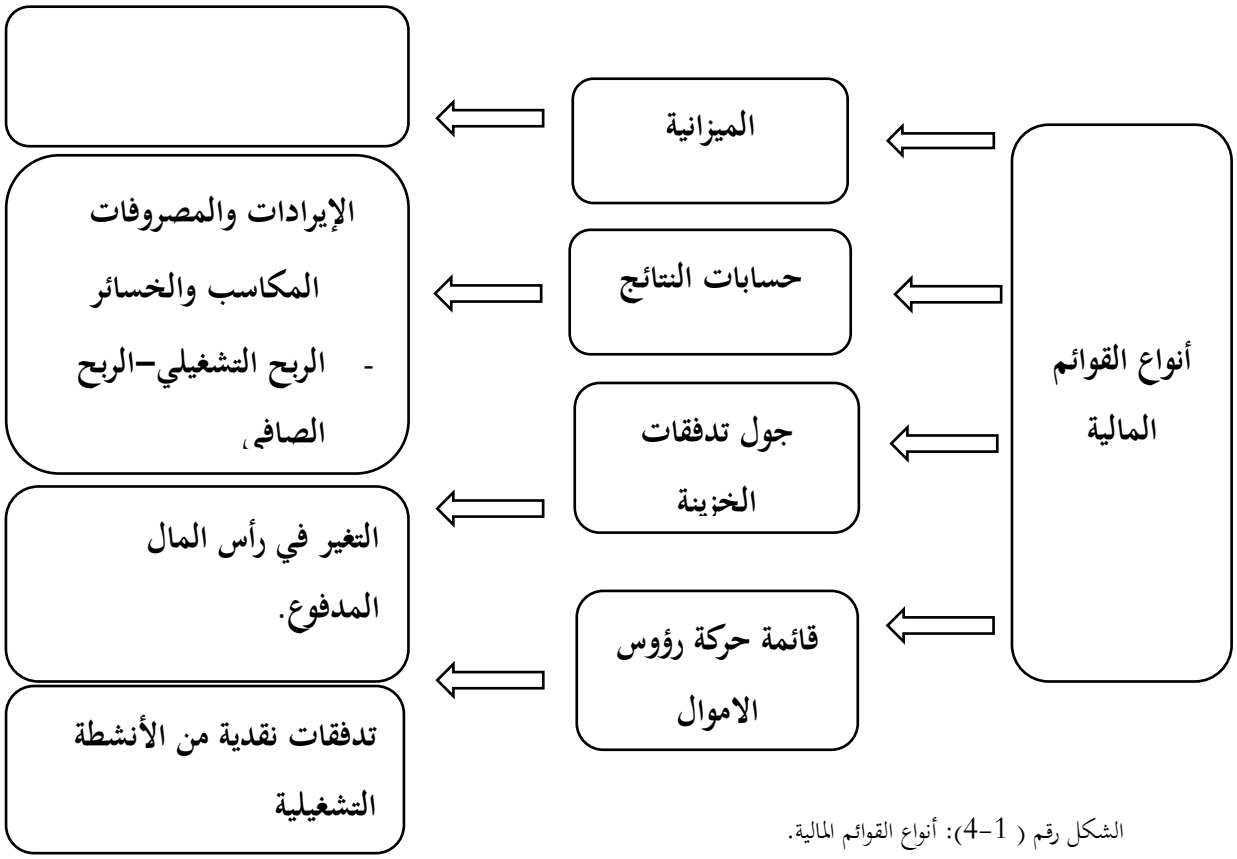
إن هذه البيانات المالية المعدة مصممة لتلبية احتياجات سلسلة واسعة من المستخدمين لهذه المعلومات يشار لها بالبيانات المالية ذات الغرض العام.

وتشمل معلومات عن نتيجة نشاط المؤسسة، معلومات عن المركز المالي للمؤسسة، ومعلومات عن التغيرات التي حقوق المساهمين والأموال الخاصة[2]، فالكيانات التي تمسك محاسبة منتظمة ملزمة بإعداد القوائم التالية:

- الميزانية.
- حسابات النتائج.
- جدول تدفقات الخزينة.
- جدول حركة رؤوس الأموال.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

[1] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفقscf و المعايير الدولية. الجزائر، منشورات كليك، 2013، ص. 424.

[2] بابنات عبد الرحمان، محاضرات في مقياس المراجعة المالية. جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016، ص.10.



الشكل رقم (1-4): أنواع القوائم المالية.

المصدر: باقتباس من الطالبة العابدي دلال. مرجع سبق ذكره.

هذه القوائم المالية يجب أن تعد بما يوافق معايير المحاسبة الدولية، كما يجب أن تعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة، أداؤها الفعلي وتدفقات الخزينة الحقيقية، وكذا احترام شروط التسجيل المحاسبي[1].

ومما سبق يمكن تعريف جودة القوائم المالية بأنها تعبر بصورة حقيقية ووافية لواقع الشركة كونها خالة من الأخطاء، التحريف، التزوير والغش، ومعدة دون تضخيم بواقعية صادقة لبنود حسابات هذه القوائم.

تعتبر الجودة أحد العوامل الرئيسية التي تساهم في رفع روح التنافس بين الشركات والمصانع والخدمات المختلفة، وبالتالي تركيز النظر نحو الأطراف المستفيدة من القوائم المالية والذين يختارون ويفضلون الخدمات ذات الجودة العالية، ولهذا زاد الاهتمام بجودة المعلومات المالية خاصة من الناحية المحاسبية والاقتصادية،ونعني بالجودة في مجال القوائم المالية مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها هذه القوائم المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين،

[1] ALI, SAHRAOUI, Comptabilité Financière. BERTIEdition 2011, page 19.20

ولذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل، كما يجب أن تعد وفق معايير قانونية، مهنية، محاسبية، فنية وخاصة رقابية، ونعني بالرقابية هنا هو الرقابة الداخلية الخاصة والمنتهجة في الشركة أو المؤسسة.[1]

يقصد بجودة القوائم المالية مصداقية المعلومات الواردة فيها، وهي تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومة المحاسبية والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد القوائم المالية في تقييم نوعية المعلومات وما تحققه من نفعية للمستخدمين، لذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية، الرقابية، المهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها.[2]

ولم تعد الدراسات الجديدة تهتم فقط بالخصائص النوعية التي تتمتع بها القوائم النوعية بل تعدته إلى أبعد من ذلك وهي ما تحتويه هذه القوائم من معلومات تخص نتيجة أعمال المؤسسة والتي يكون من خلالها تقييم أداء المؤسسة، وللتطرق إلى جودة القوائم المالية ينبغي التعرف على العناصر التالية:[3]

أ- دراسة جودة القوائم المالية من حيث الإطار الخارجي والفني: والمتمثلة بخصائص المعلومات المحاسبية والشروط

الواجب توافرها في هذه المعلومات، حيث بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هناك أربع خصائص نوعية أساسية للمعلومة المحاسبية، يمكن اختصار هذه الخصائص في النقاط التالية:[4]

- **الملاءمة:** هي قدرة المعلومة على احداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين،فهي خاصية تؤثر على سلوك متخذ القرار، وحتى تكون ملائمة يجب توفر الخصائص الثانوية التالية: التوقيت الملائم، التنبؤ، التغذية العكسية.

- **الموثوقية:** من حيث أن المعلومات المقدمة في البينات المالية تعكس المعلومات المقدمة في البينات المالية المحتوى

الاقتصادي للأحداث والمعاملات وليس مجرد شكلها القانوني، تؤدي على تقييم وقياس وعرض وإفصاح متسق بشكل معقول عند استخدامها في ظروف مماثلة، وتتكون من ثلاث خاصيات فرعية وهي: الصدق في التعبير، القابلية للتحقق والحياد.

- **القابلية للمقارنة:** وهي أن تكون المعلومة المحاسبية معروضة بالشكل الذي يجعلها قابلة للمقارنة سواء مع

[1] طلحة أحمد، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص. 55.

[2] ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص. 54.

[3] علي عبد الجابر الحاج علي إسماعيل، العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمية المؤسسية وجودة التقارير المالية. رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص 25. 26.

[4] أحلام عباس، أثر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية على جودة التقارير المالية. مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2013، ص. 09.

المعلومات على مستوى القطاع ككل، أو على المستوى الداخلى للوحدة المحاسبية مما يحقق أكبر قدر في تقييم الأداء وتحسين التنبؤ وترشيد القرارات المختلفة.

- **الثبات:** ويقصد به الثبات في تطبيق الطرق المحاسبية ما بين سنة وأخرى.
- **القابلية للفهم:** تتطلب هذه الخاصية أن تكون المعلومات قابلة للفهم المباشر من طرف مستخدميها، لذا يجب أن يتوفر لدى مستخدمي المعلومات المالية على درجة من المعرفة والوعي يمكنهم من فهم المعلومات وتقييم مستوى منفعتها.

2. **دراسة جودة القوائم المالية من حيث المحتوى،** فالمقرضون والدائنون يهمهم أن تكون الأرباح قادرة على تحقيق

النقد، أما المشرعون وواضعو المعايير والمدققون فيرون أن الأرباح تتمتع بجودة عالية إذا ما تم الإفصاح عنها بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبلة قبولا عاما، والتقارير المالية ما هي إلا عبارة عن ملخصات إحصائية مهمة لإنجازات المؤسسة، وعادة ما يتم الاعتماد عليها في تقييم الأداء، ويتوقف عليها ابرام الاتفاقيات بين الشركة والأطراف الأخرى كالمستثمرين والمقرضين.

3. أهمية جودة القوائم المالية:

إن تحديد الهدف من القوائم المالية هو بمثابة نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات.[1] وتهدف البيانات المالية التي تحتويها القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتدفقات النقدية للمؤسسة بحيث تكون صالحة لقاعدة عريضة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، فهي تساعد أصحاب المؤسسة على تقييم واستغلال الموارد بشكل أفضل، لاتخاذ قرار الاستمرار في الاستثمار أو بيعه أو أي قرار آخر، كما أن للأرقام التي تحتويها القوائم المالية أهمية كبيرة باعتبارها تلخيص لكم من الأحداث والعمليات المالية التي تمت خلال فترة معينة، ولهذا يجب أن تكون هذه القوائم مفيدة لغايات اتخاذ القرارات الإستثمارية ومساعدة المستثمرين والمقرضين الحاليين والمتوقعين في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيعها.[2]

[1] علي عبد الجابر الحاج علي إسماعيل، العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمية المؤسسيةوجودة التقارير المالية، ص. 55.

[2] أكرم يحي علي الشامي، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية. جامعة الشرق الأوسط، رسالة ماجستيرغير منشورة، 2009، ص. 49. 50.

4. العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية:

تعتبر جودة القوائم المالية من بين الأهداف الرئيسية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، لكن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها وتوفير مقومات النظام المحاسبي المالي والتي تتمثل في مجموعة من الأدوات والإجراءات المستخدمة لتحقيق أهداف هذا النظام وهي:

أ- **المقومات المادية:** وتتضمن جميع المكونات المادية مثل الأدوات والأجهزة المحاسبية اليدوية والآلية التي يتم استخدامها في انتاج المعلومة المحاسبية.

ب- **المقومات بشرية:** وتمثل مجموعة الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه.

ت- **المقومات المالية:** وتشمل كافة الأموال المتاحة للنظام والتي يستخدمها لقيام بمهامه ووظائفه.

ث- **قاعدة بيانات:** وتحتوي على مجموعة من الإجراءات التطبيقية والبيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام وتحقيق أهدافه.[1]

ج-**مرونة المعايير المحاسبية:** توفر المعايير المحاسبية الكثير من التفسيرات مما أدى إلى وجود ثغرات في هذه المعايير نتيجة توافر بدائل مقبولة قبولا عاما يتيح للإدارة التلاعب مما يمكن الشركات التعبير عن أدائها الحالي في أفضل صورة وهذا ما يطلق علية بالمحاسبة الإبداعية "créative accounting" والتعبيرعن المركز المالي بالصورة التي يريدها مديرو الشركة[2].

ح-**نظام الرقابة الداخلي:** يعد نظام الرقابة الداخليخط الدفاع الرئيسي للوقاية من اعداد التقارير المالية الاحتيالية[3].

5. معايير جودة القوائم المالية:

تعمل إدارة الشركة كوكيل لإدارة أعمال الشركة وذلك بالنيابة عن أصحابها، ولضمان نزاهة تلك الإدارات ظهرت نظرية الوكالة لتحكم تلك العلاقة من خلال تطبيق مبادئ محاسبية عديدة تلزم الشركات بتسجيل جميع عملياتها ضمن قواعد وأصول تضمن نزاهة العمل ضمن نظام محاسبي محدد، ويستطيع متخذ القرار الاعتماد على تلك القوائم ذات الجودة العالية كأحد أهم مقومات اتخاذ القرار، وتتحقق جودة المعلومة من خلال توافر المعايير التالية:

- **معايير قانونية:** من خلال سن تشريعات وقوانينمنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية. مرجع سبق ذكره، ص. 55.

[2] عدي صفاء الدين فاضل، فيحاء عبد الخالق محمود، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية. مجلة دورية نصف سنوية، كلية الإدارة والاقتصاد، البصرة، 2014، ص. 18.

[3] عدي صفاء الدين فاضل، فيحاء عبد الخالق محمود، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية. مرجع سبق ذكره، ص 20.

فعال يقوم بضبط جوانب الأداء بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

- **معايير رقابية:** يتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة.
- **معايير مهنية:** تهتم الهيآت والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما أبرز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدى بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد قوائم مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.
- **معايير فنية:** إن توفر معايير فنية يعمل على تطوير مفهوم جودة المعلومة المحاسبية مما يعكس بدوره على جودة القوائم المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة ويؤدي على رفع وزيادة الاستثمار.

الفرع الثاني: دور المراجعة القانونية في تحسين جودة القوائم المالية.

1. مفهوم المراجعة القانونية لعناصر القوائم المالية.

تعرف مراجعة القوائم المالية بأنها اختبارات ينجزها وينفذها المراجع القانوني على القوائم المالية من خلال إجراءات الاستفسار والمراجعة التحليلية لتحديد ما إذا كانت هذه القوائم خالية من الغش والتلاعبات وأنها اعدت وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي[1]، وحتى يتمكن المراجع من ذلك كان من الواجب عليه أن يقوم بالعديد من الإجراءات التي تتمثل في التحقق من عناصر القوائم المالية[2]، وهي تعني مراجعة العمليات والوثائق المالية والمحاسبية والإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية:

- تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة.
- اختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل الفواتير وموازين المراجعة.
- التحقق من الوجود الفعلي للأصول وذلك باختبار الإجراءات الخاصة بالاستلام، الجرد الفعلي للأصول الثابتة والمخزون مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر.[3]

2. أهمية المراجعة القانونية للقوائم المالية:

يشترط في مهنة المراجعة القانونية المصداقية والدقة باعتبارها أداة فعالة، ترجع أهميتها إلى أنها الركيزة والأداة الأساسية للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة، فبالنسبة لمستخدمي القوائم المالية

[1] عيساوي دنيا، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية. جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017. ص. 87.

[2] حجة الله شاوش، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم وفق النظام المالي المحاسبي. مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2013. ص. 10.

[3] رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 80.

تتمثل أهمية المراجعة القانونية في القيمة والمصداقية التي تضيفها هذه الأخيرة على القوائم المالية، أما بالنسبة للمؤسسة فإن المراجعة القانونية وتمثل الأداة الفعالة في تحسين جودة القوائم المالية من خلال دورها في اكتشاف حالات الغش، التلاعب، الأخطاء والتزوير، كما تستفيد منها المؤسسة في مختلف قراراتها الإدارية وعملياتها في تحسين أداءها المحاسبي من خلال جملة النصائح والملاحظات التي يبديها المراجع القانوني من بينها تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف التي من شأنها تقوية وتدعيم نظام الرقابة الداخليلزيادة ثقة المساهمين وأصحاب المؤسسة وباقي الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، تطوير وتحسين نظام المعلومات المحاسبي للدلالة على مصداقية وعدالة أكثر، كما يقوم المراجع القانوني بتقديم النصيحة فيما حالة توزيع الحصص، حل المؤسسة والتصفية، يمكن القول أن المراجعة القانونية تساهم إلى مدى بعيد في الحصول على المعلومات ذات جودة عالية يستفيد منها مستخدمو القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم[1]، وتتضح أهمية محافظ الحسابات من خلال الدور الذي يلعبه لتحسين جودة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة عبر فحصه الدقيق لحساباتها باعتباره متخصصا ونزيها لإتقان عمله، اذ لا مصلحة له في التأثير على حقيقة البيانات المالية المدروسة المحاسبية هذا ما ينتج عنه جودة القوائم المالية من جهة، ومن جهة أخرى يعتبر تقرير محافظ الحسابات كأداة ضغط على الإدارة من أجل رفع الأداء المحاسبي لما تحمله هذه التقارير من إرشادات والمنعكسة مباشرة على القوائم المالية، و أهم ما توفره هذه التقارير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والاعتماد على تقرير منشور بشهادة طرف خارجي محايد كالمراجع القانوني و الذي يبدي رأيه الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية والتأكد من سلامة وصحة ودقة المعلومات المحاسبية لضمان جودة فعالة للقوائم المالية وبالتالي تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة[2].

3. تقارير المراجعة القانونية:

- يعرف تقرير المراجع على أنه وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه[3]، فهو ملخص مكتوب يبدي فيه المراجع رأيه الفني المحايد عن مدى صدق المعلومات المالية المفصح عنها في القوائم المالية[4]، يقوم المراجع من خلال التقرير بالتحدث عن نتيجة فحصه للقوائم المالية ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، ومدى تمثيلها لواقع الأمور في الشركة، كما يوضح المراجع رأيه بمدى توافق إعداد هذه القوائم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليهاحيث يعتبر تقرير المراجع القانوني كنتيجة لمراجعته القوائم المالية إضفاء الثقة في المعلومات الواردة في هذه

[1] عيساوي دنيا، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية. مرجع سبق ذكره، ص. 07.

[2] لبنى محدداي، أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية. مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014، ص. 15.

[3] بن زروق زكية، دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي. مرجع سبق ذكره، ص. 125.

[4] ليندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية. مرجع سبق ذكره، ص. 24.

القوائم وهذا عن طريق ابداء رأيه حول عدالة القوائم المالية[1]، ينظر لتقرير محافظ الحسابات من أكثر من زاوية، ولكن من أهمها النظر له كمنتج نهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية، كما أنه وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد الصادر عن محافظ الحسابات على القوائم المالية والتقارير الملحقة لها، ومن هنا تبرز أهمية هذا التقرير بالنسبة لمحافظ الحسابات نفسه كدليل على إنهاء المهام الموكلة إليه من جهة وللأطراف الأخرى من جهة اخرى[2]ويتوقف تحديد نوع تقرير المراجع القانوني على تحديد نوع القيود أو نوع الأخطاء أو أوجه التقصير التي تواجهه خلال أدائه لمهامه، وبفضل خبرته وحنكته يستطيع المراجع تحديد الأهمية النسبية لمثل هذه الأخطاء أو أوجه التقصير لإبداء رأيه الفني المناسب [3]، ومن التقارير التي نص عليها المشرع الجزائري:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال. وتحدد معايير التقرير وأشكال وآجال ارسال التقارير الى لجمعية العامة والى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.[4]

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

لطالما كانت المراجعة الخارجية محل اهتمام الكثير من الباحثين والمفكرين، وازداد الاهتمام بها بعد الفضائح والأزمات المالية العالمية، وما لاحظناه أن مفهوم المراجعة من الجانب القانوني لم يحض حظا وافرا من الدراسة، ومنه سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى أهم الدراسات، البحوث التي تناولت مواضيع تتقارب في المفاهيم مع موضوعنا محل الدراسة، ومنه إبراز الفرق بين دراستنا وباقي الدراسات، وكذا الإضافة التي يمكن أن قدمها بحثنا.

[1] العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية. رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص. 65.

[2] عبد الوهاب نصر علي عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة. الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص. 194 .195.

[3] بن زروق زكية، دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي. مرجع سبق ذكره، ص. 126.

[4] الجريدة الرسمية رقم 42. مرجع سبق ذكره المادة 25. ص 7.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.

لقد تناول موضوعنا محل الدراسة متغير مستقلا تمثل في المراجعة القانونية والذي أثر في متغيرين تابعين ألا وهما حوكمة الشركات وجودة القوائم المالية، ومن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة تبين لنا أن كلها تناولت البحث بمتغير مستقل وهو المراجعة القانونية وأحد المتغيرات التابعة التي تناولها بحثها، وانطلاقا من هنا سنقسم هذا المطلب إلفرع تناول المراجعة القانونية والحوكمة، وفرع تناول المراجعة القانونية وجودة القوائم المالية.

الفرع الأول: الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة الخارجية والحوكمة.

1. دراسة بعنوان حوكمة الشركات والإطار القانوني للمراجعة في منطقة اليورو المتوسطي.

Gouvernance de l'entreprise et le cadre légal de l'audit dans la zone euro méditerranéenne 2008.[1].

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج المقارن والذي يهدف إلى إبراز أوجه التشابه وأوجه الاختلاف ما بين الدول المقرر دراستها، وهدفت الدراسة إلى إجراء مقارنة ما بين دولة فرنسا من جهة والدول العربية الواقعة على البحر الأبيض المتوسط (المغرب، تونس والجزائر) من جهة أخرى، ومن بين النتائج المتحصل عليها أن مبادئ الحوكمة الرشيدة مطبقة جيدا في فرنسا، مع التركيز على الجانب القانوني للمراجعة وهذا ما يركز عليه قانون الأمن المالي (LSF)، فعهدة محافظ الحسابات في فرنسا هي 6 سنوات مقارنة مع الدولة السابقة المقدرة بثلاث سنوات، وتسعى هذه الدول جاهدة لتبني مبادئ الحوكمة الرشيدة وهذا ما تأكده منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) وكذا رؤساء الدول وهذا لدفع عجلة التنمية الاقتصادية، واتضح أن الإطار القانوني للمراجعة لا يختلف كثيرا في الدول العربية المذكورة عن ما هو مطبق في بلد فرنسا.

2. دراسة بعنوان دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية لخليدة عابي 2016.[2]

استندت هذه الدراسة على الاستبيان المعد من طرف صاحبة البحث والتي خصصته إلى الفئة المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات من مراجعين خارجيين كطرف مقدم لخدمة المراجعة هذا من جهة، ومن جهة أخرى جميع الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة الخارجية (أعضاء مجلس الإدارة، ومدراء تنفيذيين ومراجعين داخليين، وأعضاء لجنة المراجعة، إضافة إلى جملة من الأساتذة الجامعيين والباحثين المهتمين بموضوع حوكمة الشركات وجودة

[1] Eustache EBONDO WA MANDZILA, Gouvernance de l'entreprise et cadre légal de l'audit dans la zone euro méditérranée : une comparaison entre la France et les pays de la méditerranée.école de management, MARSEILLE, 2008.

[2] خليدة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية. أطروحة دكتوراه، غير منشورة. جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016.

خدمات المراجعة الخارجية للحسابات)، وقد طرحت هذه الدراسة الإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن أن يؤثر التطبيق السليم لآليات حوكمة الشركات عند ممارستها لدورها الإشرافي على تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر؟ وقد هدفت الدراسة إلى تحليل طبيعة ومهام حوكمة الشركات وجودة المراجعة الخارجية والعلاقة التي تربط بينهما، وكذا ابراز أهم النقاط التي ينبغي على المراجع أن يهتم بها لتحسين جودة التقارير المالية التي يقدمها للأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة، مع محاولة تطبيق الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل وجود معايير للمراجعة الدولية للجودة بمحاولة عمل مسح لتصورات أصحاب المصالح والمستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات حوكمة الشركات حول مدى فعالية حوكمة الشركات في تحسين خدمات المراجعة الخارجية في العالم بصفة عامة والجزائر بصفة خاصة، ومن أهم النتائج التي تم التوصل اليها هو أن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يتطلب النهوض بالمراجعة الخارجية للحسابات من الجانب التشريعي والمهني وقواعد اخلاقيات الممارسة المهنية للمراجعة، وتحديد واجبات ومسؤوليات المراجع الخارجي، كما عرفت مهنة مراجعة الحسابات تغييرات كبيرة بعد الازمات المتتابعة التي عرفها عالم الاقتصاد والمال في السنوات الأخيرة وهذا في جانبها النظري والمهني ما أدى إلى الطلب المتزايد على خدمات المراجعين الخارجيين في ظل حوكمة الشركات والتركيز على رقابة جودة خدماتها، كما خلصت الدراسة إلى أن القصور في جودة خدمات المراجعة الخارجية يمثل الضعف وعدم التطبيق السليم لحوكمة الشركات، وهذا ما يفسر بظهور وانتشار التلاعبات التي تعرفها القوائم المالية، ولقد ظهرت معايير جديدة للمراجعة قلصت من هذه التلاعبات والغش في ظل الحوكمة والتي تعتبر من أهم آليات معالجة مشكلة انخفاض جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية والداخلية.

3. دراسة بعنوان حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية للطالبة عابدي دلال 2016.[1]

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية حوكمة الشركات ومساهمتها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية وهذا من خلال استعراض مفاهيم كل من حوكمة الشركات وجودة المعلومة المحاسبية عن طريق الإجابة عن الاشكالية التالية:ما الدور الذي تلعبه حوكمت الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؟ وهذا من خلالالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي.

وقد استند البحث على دراسة ميدانية للتعرف على حيثيات الموضوع من خلال اتخاذ شركة اليانس للتأمينات الجزائرية كدراسة حالة بإبراز واقع تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية، ومن أهم النتائج التي خلصت عليها الدراسة أن حوكمة الشركات تعتبر الأداة التي تقاس بها قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المسطرة من ناحية الاستغلال الأمثل للموارد ودراسة مستقبلية المخاطر المتوقعة، ويلعب الإفصاح والشفافية دورا مهما في تعزيز

[1] عابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية. مرجع سبق ذكره.

مصداقية المعلومة المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية وهذا لا يكون إلا بالاستناد الى آليات الحوكمة الداخلية والخارجية وما تقدمه من خدمات هذا من جهة ومن جهة أخرى التطبيق الأمثل للنظام المحاسبي المالي.

الفرع الثاني: الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة الخارجية وجودة القوائم المالية أو جودة المعلومة المحاسبية.

1. دراسة بعنوان دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية لوسيلة بوخالفة 2013.[1]

استخدمت الباحثة أداتين للبحث وهما الوثائق والمقابلة الشخصية، وقد هدفت الدراسة إلى الإجابة عن الإشكالية التالية: ما مدى قدرة المؤسسة على الالتزام بإرشادات محافظ الحسابات؟ وذلك بإظهار الدور الذي تلعبه المراجعة في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها، واستخدم في الدراسة كلا من المنهج الوصفي والتحليلي، وكذا منهج دراسة حالة عند دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات، ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي تشمل عملية فحص للرقابة الداخلية والبيانات والحسابات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة وهذا للتأكد من صحة وسلامة التسجيلات والإجراءات المتبعة من أجل الحكم على صحة القوائم المالية النهائية من حيث تصويرها للمركز المالي في تقرير نهائي، وأن ما هو موجود في القوائم المالية ما هو إلا مخرجات لنظام المعلومات المحاسبية، فأي خلل في هذا النظام يؤدي بالضرورة إلى خلل في القوائم المالية الختامية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبي والمحافظة على استمراريتها في ظل التقيد بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

2. دراسة بعنوان المراجعة القانونية ومفهوم جودة الأعمال في اقتصاد نامي (2014).[2]

هدفت هذه الدراسة إلى الاطلاع على مفهوم مهمة المراجعة القانونية لدى مستخدمي القوائم المالية، واعتمدت على مجموعة استبيانات وعددها 109 مقدمة إلى كل من محافظي الحسابات، مفتشي ضرائب، موظفين بنوك ومدراء ماليون في كل من مدينة **دوالا** ومدينة **ياوندي بالكاميرون**، وأثناء التحليل برزت تسعة مركبات أساسية والتي استعملت كمتغيرات في الدراسة، بينت النتائج أنه ينبغي على المراجعين أن تتوفر لديهم المعرفة والتكوين اللازم، التأهيل والخبرة الكافية لتأدية العمل على أكمل وجه، كما ينبغي على مستعملي القوائم المالية الاطلاع على المركز المالي للكيان، سمعة المكتب الذي سيقوم بمهمة المراجعة، مستوى الرقابة التي يخضع لها أصحاب هذه المهنة وكذا مدى احترامهم للنصوص القانونية.

[1] وسيلة بوخالفة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

[2] Serge Valant Gandja, Audit légal et perception de la qualité des travaux dans une économie en dévloppement. HALL archives, Submtted, 2014.

المطلب الثاني:مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية.

الفرع الأول: الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة الخارجية والحوكمة.

1. **دراسة بعنوان حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية:** لاحظنا أن هذه الدراسة قد تناولت جانب مشابه لدراستنا من خلال التطرق لحوكمة الشركات ولكنها تناولت المراجعة الخارجية بصفة عامة أي بنوعيها القانوني والتعاقدي هذا من جهة، وأهم اختلاف يمكن ملاحظته أن الدراسة السابقة تناولت الحوكمة كمتغير مستقل والمراجعة الخارجية كمتغير تابع، عكس ما ورد في الدراسة الخاصة بنا والتي اتخذت من المراجعة القانونية كمتغير يؤثر مباشرة في تفعيل حوكمة الشركات.
2. **دراسة بعنوان حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية:** تناولت الدراسةموضوع حوكمة الشركات ودورها في جودة المعلومة المحاسبية، وهي مشابهة للدراسة السابقة الذكر غير أنها تناولت جودة المعلومة المحاسبية بدل جودة القوائم المالية، كما اختارت دارسة حالة كأداة للدراسة مقارنة مع دراستنا التي ارتكزت على الدراسة الميدانية.
3. **دراسة بعنوان حوكمة الشركات والإطار القانوني للمراجعة في منطقة اليورو المتوسطي.**[1]

ارتكزت هذه الدراسة على المنهج المقارن لإبراز الاختلاف الوارد ما بين دولة فرنسا والدول الواقعة على البحر الأبيض المتوسط، أي أن الدراسة لم تشمل مجتمع واحد على الخصوص بل مجتمعين اقتصاديين مختلفين تماما، كما تناولت المراجعة القانونية من الجانب القانوني لها، ولم يتناول الباحث الدراسة بالمتغيرات المستقلة والتابعة لإبراز تأثير متغير على الآخر، بل تعرض للدراسة بالمقارنة ما بين مجتمعين متباينين في المواصفات.

الفرع الثاني: الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة الخارجية وجودة القوائم المالية أو جودة المعلومة المحاسبية.

1. **دراسة بعنوان دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية:** تتشابه هذه الدراسة والدراسة الخاصة بنا كونها تناولت المراجعة الخارجية ودورها في تحسين جودة القوائم المالية، وإبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات لتوصيل المعلومات المالية الموثوق منها لكل مستخدميها عن طريق التقرير الذي يعده محافظ الحسابات، واختلفت هذه الدراسة عن دراستنا أن الدراسة الميدانية تمت على عينة من تقارير محافظي الحسابات لمنطقة ورقلة بالتحديد.

[1]Eustache EBONDO WA MANDZILA, Gouvernance de l'entreprise et cadre légal de l'audit dans la zone euro méditérranée : une comparaison entre la France et les pays de la méditerranée.école de management, MARSEILLE, 2008.

2. **دراسة بعنوان المراجعة القانونية ومفهوم جودة الأعمال في اقتصاد نامي:** قد تتشابه هذه الدراسة والدراسة الخاصة بنا كونها تناولت المراجعة القانونية، ولكنها تبنت المجتمع الكاميروني كمجتمع للدراسة عكس دراستنا التي اتخذت من البيئة الجزائرية وبالتحديد ولاية ورقلة كعينة للدراسة، كما انها اتخذت من طريقة التحليل بواسطة المركبات الأساسية كأداة لتحليل النتائج التي تم التوصل إليها، وقد اعتمد بحثنا على الدراسة الميدانية.

خلاصة الفصل:

من خلال تناولنا لهذا الفصل الذي اخترنا له عنوان الإطار النظري لكل من حوكمة الشركات وجودة القوائم المالية تعرفنا على ماهية المراجعة القانونية، وأهميتها الكبيرة بالنسبة لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وكذا في تحسين جودة القوائم المالية، حيث تزداد الحاجة إلى المراجعة القانونية بالنسبة لحوكمة الشركات من خلال تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وموثوقة وذات مصداقية من خلال ضمان مبدأ الشفافية والإفصاح، وبالتالي حماية حقوق المساهمين والحفاظ عليها، والتخفيف من تضارب المصالح الناتج عن أطراف الوكالة من خلال ابداء رأيه الفني المعلل المحايد، حيث يعتبر اعتماد مراجع قانوني في المؤسسات أمر ضروري يلزمه القانون ويعاقب عليه في حالة التخلف عن تعيينه، وقد ابرزنا أهمية المراجعة القانونية من خلال دورها في اكتشاف حالات الغش والتلاعبات في البيانات المالية الواردة المالية، فهي تلعب الدور الرقابي على الشركات، وتزيدها الصفة القانونية قوة ومصداقية أكثر، مما يعزز ثقة المستفيدين من التقرير الذي يعده المراجع القانوني، ويعتبر تعيين مراجع مستقل، ذو كفاءة علمية وعملية من قواعد ممارسة هذه المهنة حتى يستطيع القيام بها بكل نزاهة وموضوعية، يعمل على بلورت نتائج عمله في تقرير يقدم لمختلف الأطراف التي يهمها التأكد من صحة ما جاءت به هذه القوائم المالية، والذي تعمل به الإدارة و بما جاء فيه من توصيات وتوجيهات وهذا لتحسين أدائها في إعداد القوائم المالية ومنه تحسين جودتها.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

(عرض وتحليل الاستبيان)

تمهـيد :

بعد استيفائنا للجزء النظري، والذي تناول فيه المراجعة القانونية ومساهمتها كآلية في تفعيل حوكمة الشركات وكذا دورها في تحسين جودة القوائم المالية، ومن ثمة عرض بعض الدراسات السابقة التي تناولت جوانب من موضوعنا، ولتحقيق الدراسة المرجوة قمنا بإعداد استمارة استبيان مكونة من جزئين، يتضمن الجزء الأول المعلومات الشخصية عن العينة العشوائية، أما الجزء الثاني فهو يتعلق بالجانب التطبيقي لهذه الدراسة ولقد قسمت إلى محورين، كما سبق وذكرنا تم أخذ آراء بعض المهنيين والأكاديميين بمنطقة ورقلة والذين لهم دراية وخبرة بموضوعنا وهذا لتقصي وجهات نظرهم حول الموضوع محل الدراسة من أجل معرفة واقع المراجعة القانونية في الجزائر ودورها في تفعيل حوكمة الشركات من جهة وتحسين جودة القوائم المالية من جهة اخرى، ومنه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالآتي:

- **المبحث الأول**: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.
- **المبحث الثاني**: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.

من خلال هذا المبحث تم عرض الطريقة المتبعة في الدراسة الميدانية الاستبانة، وكذا المنهج والأدوات المستخدمة فيها، ومتغيرات الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة.

سنقوم خلال هذا المطلب بشرح الطريقة المتبعة في الدراسة التطبيقية، وإبراز عينة الدراسة وتحديد أهم معالمها وخصائصها وطرق جمع المعلومات.

الفرع الأول: المنهج المتبع.

من أجل الإجابة على الإشكال المطروح وللوصول إلى الأهداف المرجوة واستخلاص النتائج قمنا باعتماد "المنهج الإحصائي"[112] في دراسة الحالة لجمع المعلومات.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.

1. مجتمع الدراسة.

يتمثل مجتمع الدراسة في المحاسبين المعتمدين والمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وكذا أساتذة جامعيين الذين لهم خبرة العلمية والعملية والقدرة على ابداء الرأي المناسب فيما يخص موضوع دراستنا.

2. عينة الدراسة.

قمنا باختيار عينة عشوائية من المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وكذا أساتذة جامعيين من مجتمع الدراسة لمنطقة ورقلة ذلك لأنهم أكثر فئة معنية بموضوع الدراسة.

وقمنا بتوزيع 70 استمارة على المنطقة وذلك تحسبا لعدم رجوع البعض أو عدم صلاحيتها بسبب نقص الإجابة أو إيجاد شطب بالاستمارة، وبعد الجمع تم استرجاع 52 استمارة.

3. حدود الدراسة.

الحدود الزمانية: فيما يتعلق بالإطار الزماني للدراسة امتدت طوال النصف الثاني طوال شهر أفريل سنة 2018.

الحدود المكانية: شملت الدراسة منطقة ورقلة بحكم تواجدنا بها.

4. جمع معلومات الدراسة.

أ- الجانب النظري:

وهي تمثل بيانات الجانب النظري، وتم جمع معلومات هذا الجانب من مجموعة من الكتب والدراسات السابقة والملتقيات الجامعية والجرائد الرسمية وهذا من أجل اثراء هذه الدراسة.

[112] دلال القاضي، محمود البياتي، منهجية وأساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2008.

ب– الجانب التطبيقي:

تم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، حيث تم اعداد هذا الاستبيان بناءا على ما تم اكتسابه من معارف في الجانب النظري مع مراعاة تغطية الأسئلة لفرضيات البحث، حيث قسم إلى قسمين القسم الأول يتعلق بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، أما القسم الثاني فيحتوي على الأسئلة المصاغة من أجل اختبار الفرضيات، والوصول للأهداف المرجوة.

المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة.

سنحدد في هذا المطلب كيفية إعداد وتقسيم أداة الدراسة (الاستبيان) وتقسيماتها وكذلك إلى أهم الأدوات الإحصائية المستعملة في الدراسة الميدانية.

الفرع الأول: أدوات الدراسة.

1. الاستبيان:

أ– إعداد الإستبيان: قمنا بإعداد الاستبيان بغرض دراسة المراجعة القانونية ومساهمتها كآلية في تفعيل حوكمة الشركات وكذا دورها في تحسين جودة القوائم المالية، وقد قمنا بفرز وتحليل الإجابات التي تضمنتها أرواق الاستبيان الموزعة، قصد بناء قاعدةمعطيات والتي تم أعدادها بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبرنامج SPSS النسخة 19، وقد قمنا باستبعاد الاستماراتالغير مطابقة للشروط كالفارغة منها والتي تنقصها بعض المعلومات.

حيث مررنا بالمراحل التالية من أجل صياغة الاستبيان:

- جمع المعلومات من الدراسات السابقة.
- إعداد أسئلة أولية للاستبيان.
- التعديل في النسخة الأولية من الاستبيان بعد التشاور مع الأستاذ المشرف.
- عرض الاستبيان للتحكيم على مجموعة من الأكاديميين والمهنيين من أجل أخذ اقتراحاتهم.
- إخراج النسخة النهائية من الاستبيان بعد أخذ الاقتراحات بعين الاعتبار.

مع مراعاة بعض النقاط أثناء إعداد أسئلة الاستبيان أهمها:

- أن تكون سهلة وواضحة، وتجنب الأسئلة التي تحمل أكثر من معنى.
- عدم الإكثار من الأسئلة لتجنب الملل وعدم التركيز أثناء الإجابة.

وبعد أن تم إعداد الاستبيان بشكل نهائي والموضح في الملحق رقم (01) تم توزيعه على أفراد العينة وذلك باستخدام عدة طرق قصد الوصول إلى العينة المرجوة من أهمها:

– الاتصال المباشر بأفراد العينة (محاسبين معتمدين، محافظي حسابات، خبراء محاسبين، أساتذة جامعيين)، وهذا من أجل الوصول إلى إجابات صحيحة ودقيقة.

- إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب المحاسبة والمراجعة وهذا بالاستعانة ببعض الزملاء المهنيين والأكاديميين.

تم تقسيم الاستبيان كما يلي:

القسم الأول: ويتعلق هذا القسم بالمعلومات الشخصية لعينة الدراسة (التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، سنوات الخبرة).

القسم الثاني: تم تقسيم هذا القسم إلى محورين على أساس الفرضيات المطروحة، وتضمن 26 سؤالا، ويتكوم من المحاور التالية:

المحور الأول: قسم إلى 5 أجزاء تضم أسئلة حول مساهمة المراجعة القانونية في تفعيل حوكمة الشركات، وتضمن 16 سؤال حول مساهمة المراجعة القانونية كآلية في تفعيل حوكمة الشركات.

المحور الثاني: ضم 10 أسئلة حول مساهمة المراجعة القانونية في تحسين جودة القوائم المالية.

ب– ولتحليل نتائج الإجابات المتحصل عليها تم استخدام الوسائل الإحصائية التالية:[113]

التوزيعات التكرارية: والتي تهدف على التعرف على تكرار الإجابات عند أفراد العينة.

المتوسط الحسابي: وذلك لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستبيان.

الانحراف المعياري: تم الاعتماد عليه لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد العينة لكل عبارة عن متوسطها الحسابي، كما يوضح التشتت في إجابات العينة.

معامل ألفا كرونباخ: إن معامل ألفا من بين الطرق من بين الطرق المستخدمة لتقييم الثقة والثبات وتتسم بدرجة عالية من الدقة من حيث قدرتها على قياس درجة التوافق أو الاتساق فيما بين المحتويات المتعددة للمقياس المستخدم، وتتراوح قيمتها بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فأن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، ويبقى معامل الثبات المقبول ابتداء من 0.6.

ت– اختبار صدق الاستبيان: حيث تم التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال عرضها على عدد من المحكمين وهمأشخاص من أصحاب الخبرة ومن ذوي التخصص، وهذا لتعديل العبارات وتصحيحها، وبعد الأخذ بنصائحهم والاستعانة بإرشاداتهم تم الوصول للصورة النهائية للاستبيان.

ث– اختبار ثبات الاستبيان: وللتأكد من صدق وثبات الاستبانة قمنا بحساب معامل ألفا كرونباخ الذي يدل على الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبيان، ويكون ألفا كرونباخ مقبول إذا تجاوزت نسبته 60% أي (0.6).

[113] نافذ محمد بركات، التحليل الاحصائي باستخدام spss. قسم الاقتصاد والاحصاء التطبيقي، الجامعة الإسلامية، 2006، ص05.

وبعد حسابنا لمعامل ألفا كرونباخ والذي بلغت نسبته 0.620 وهذا يعتبر مقبول ويعبر على ثبات الاستبانة.

الجدول رقم (02-01)معامل ألفا كرونباخ

عدد الأسئلة	معامل ألفا كرونباخ	النسبة
26	0.620	%62

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل ألفا كرونباخ يصل إلى 0.620 وهو يعبر على مستوى لا بأس به من الثقة والثبات في الأسئلة والعبارات المعدة.

❖ أثناء تفريغ الاستبيان اعتمدنا على التنقيط التالي:

- **القسم الأول:** تم تنقيطه على أساس ترتيب الخيارات فمثلا الخيار الأول 1، والخيار الثاني 2، والخيار الثالث 3.
- **القسم الثاني:** تم اعتماد مقياس ليكرت الثلاثي، الموضح في الجدول التالي[114]:

الجدول رقم (02-02): مقياس ليكرت الثلاثي

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

وكان جدول الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي كالآتي:

الجدول رقم (02-03): يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي

مجال المتوسط الحسابي	**الوزن الموافق له**
من 1 إلى 1.66	قليل
من 1.67 إلى 2.34	متوسط
من 2.35 إلى 3	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب

[114]عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام برنامج spss. الجزء الثالث، موضوعات مختارة.

2. المقابلة.

اعتمدنا على المقابلة مع جزء من عينة الدراسة من أجل التأكد من فهمهم لأسئلة الاستبيان، ومن خلال هذه العملية تبين لنا أن الكثير من المهنيين الذين انشغلوا بالحياة المهنية وابتعدوا عن حياة الدراسة تختلط عليهم المصطلحات التي جيء بها في الاستبيان الذي اعددناه، الأمر الذي تطلب منا شرح بعض المصطلحات في الاستبيان المعد، والاستعانة بالمقابلة الشخصية لتعزيز الفهم ولضمان صحة الإجابة على الاستبانة.

الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية المستعملة.

من أجل الإجابة على الإشكال المطروح واختبار فرضيات الدراسة اعتمدنا أسلوب الإحصاء الوصفي التحليلي، وتمت عملية معالجة البيانات باستخدام EXEL 200، والبرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) النسخة 19 لحساب كل من:

- توزيع عينة الدراسة (التكرار والنسبة).
- مقاييس الإحصاء الوصفي (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري).
- حساب معامل ألفا كرومباخ (تمت التطرق إليه سابقا).
- التباين الأحادي ANOVA.
- اختبارT-test echantion unique.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

سنتناول في هذا المبحث عرض لنتائج الدراسة المتحصل عليها بواسطة أدوات وبرامج الإحصاء إضافة إلى تحليلها ونتائج اختبار الفرضيات.

المطلب الأول: نتائج الدراسة.

يوضح هذا المطلب نتائج الدراسة الديموغرافية، وإضافة إلى ذلك النتائج والجداول المتحصل عليها بواسطة برنامج المعالجة الإحصائية.

الفرع الأول: توزيع عينة الدراسة

1. توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.

يمكن أن نلاحظ من خلال الجدول (02-04) والذي يمثل التخصص العلمي لأفراد العينة أن معظم العينة متخصصة في المحاسبة وقدرت23 فرد من العينة بنسبة 44.2 % أي ما يعادل ، ويليها فيما بعد تخصص التدقيق والمالية بنسبة 23.1 % أي ما يعادل 12 فرد من العينة، ثم يليها تخصص الاقتصاد بنسبة 7.7 % أي

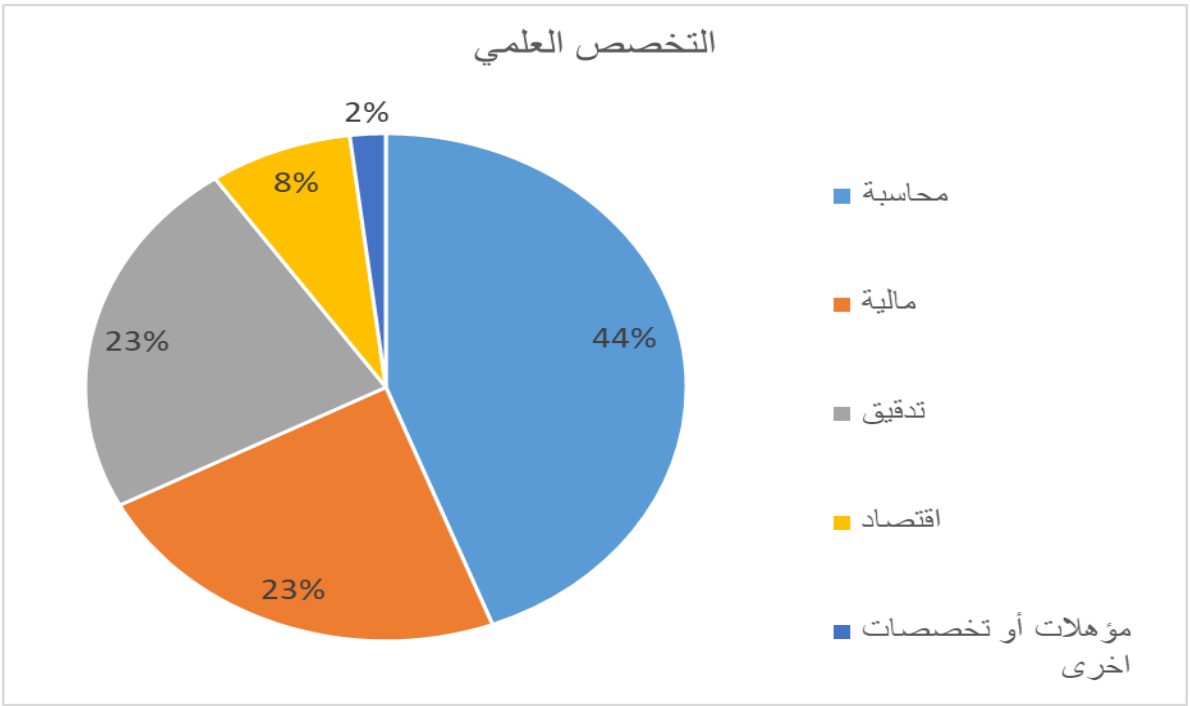
ما يعادل 4 من أفراد العينة، وفي الأخير المؤهلات الأخرى التي أخذت نسبة 1.9% أي ما يعادل فرد واحد من أفراد العينة.

الجدول رقم (02-04): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير "التخصص العلمي"

	العينة	الفئة	التكرار	النسبة
1	التخصص العلمي	محاسبة	23	44.2
		تدقيق	12	23.1
		مالية	12	23.1
		اقتصاد	4	7.7
		مؤهلات أو تخصصات اخرى	1	1.9
المجموع			52	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج EXCEL

الشكل رقم (02- 01): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير " التخصص العلمي "



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

2. توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.

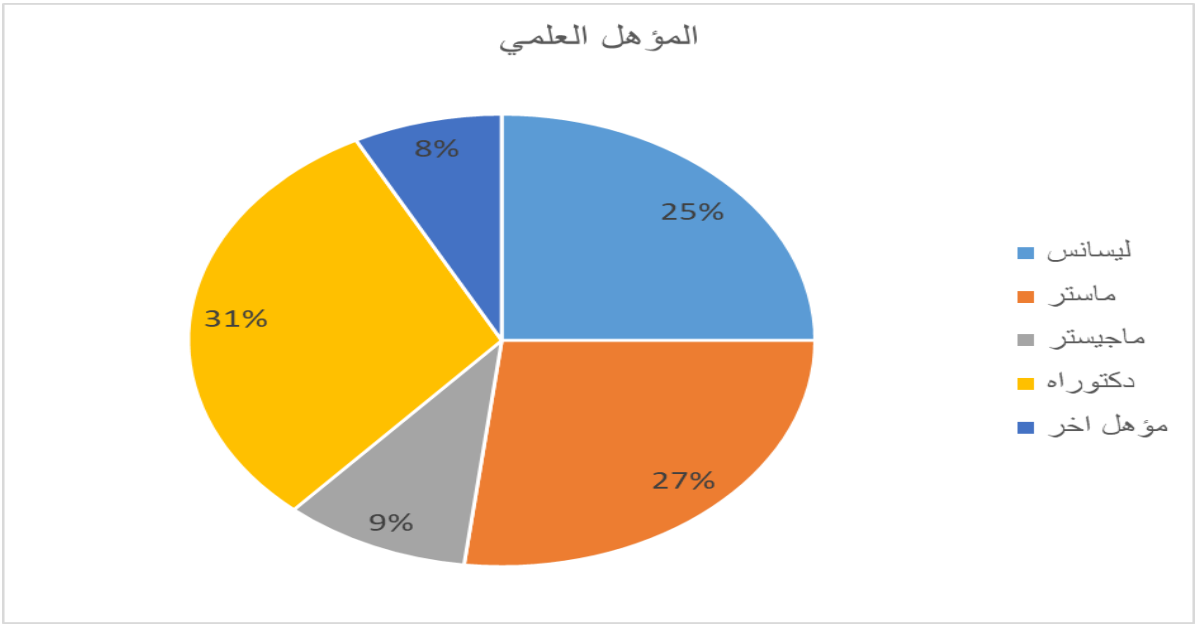
الجدول رقم (02-05): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير " المؤهل العلمي "

يمكن أن نلاحظ من خلال الجدول (02-06) والذي يمثل المؤهل العلمي لأفراد العينة أن معظم العينة متحصلة على شهادة الدكتوراه وهذا بنسبة 30.8% أي ما يعادل 16 فرد من العينة، ويليها فيما بعد الفئة المتحصلة على شهادة الماستر بنسبة 26.9% أي ما يعادل 14 فرد من العينة، ثم يليها تخصص فئة المتحصلة على الليسانس وفق النظام الكلاسيكي بنسبة25 %، أي ما يعادل 13 من أفراد العينة، وفي الأخير المؤهلات الأخرى التي أخذت نسبة 7.7% أي ما يعادل 04 من أفراد العينة.

	العينة	الفئة	التكرار	النسبة
2	المؤهل العلمي	ليسانس	13	25.0
		ماستر	14	26.9
		ماجيستر	5	9.6
		دكتوراه	16	30.8
		مؤهل آخر	4	7.7
المجموع			52	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج EXCEL

الشكل رقم (02- 02): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير " المؤهل العلمي "



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

3. توزيع العينة حسب الوظيفة.

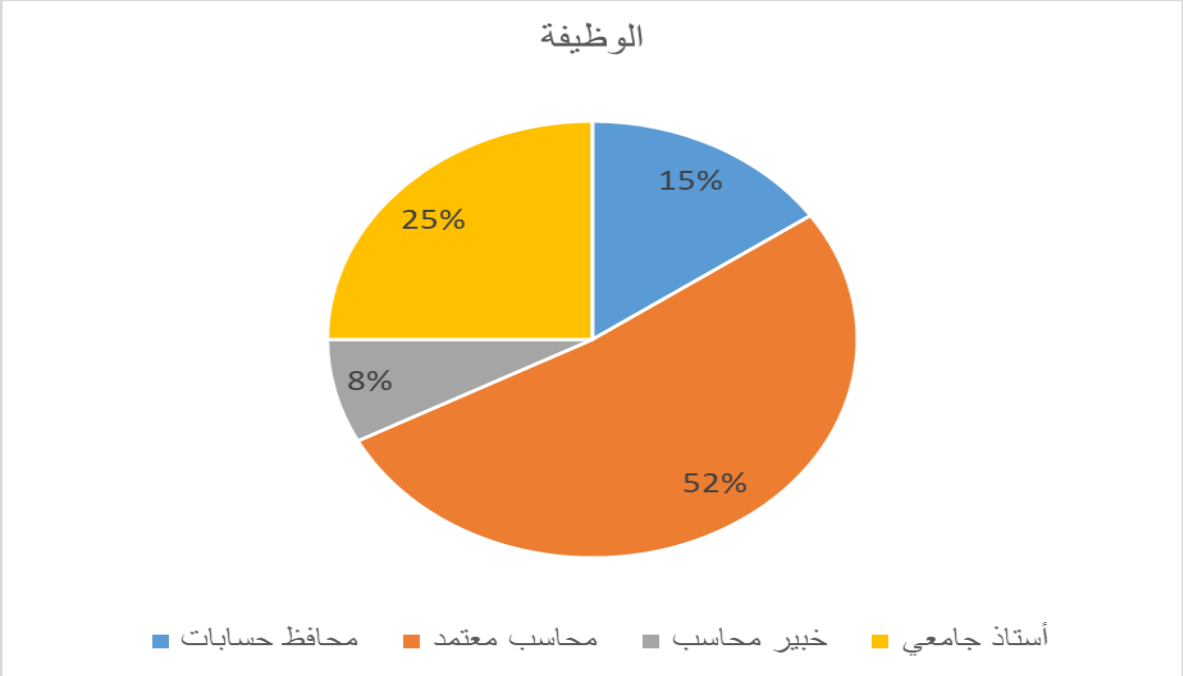
الجدول رقم (02-06): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب " الوظيفة "

يمكن أن نلاحظ من خلال الجدول (02-07) والذي يمثل الوظيفة التي تميز أفراد العينة، وما هو ملاحظ أن معظم العينة هم مهنيون بصفة محاسبين معتمدين وهذا بنسبة 51.9% أي ما يعادل 27 فرد من العينة، ويليها فيما بعد فئة الأساتذة الجامعيين بنسبة 25% أي ما يعادل 13 فرد من العينة، ثم يليها فئة محافظي الحسابات بنسبة15.4 %، أي ما يعادل 08 من أفراد العينة، وفي فئة الخبراء المحاسبين التي أخذت نسبة 7.7% أي ما يعادل 04 من أفراد العينة.

	العينة	الفئة	التكرار	النسبة
3	الوظيفة	محافظ حسابات	8	15.4
		محاسب معتمد	27	51.9
		خبير محاسب	4	7.7
		أستاذ جامعي	13	25.0
المجموع			52	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

الشكل رقم (02- 03): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير "المستوى الوظيفي"



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

4. توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

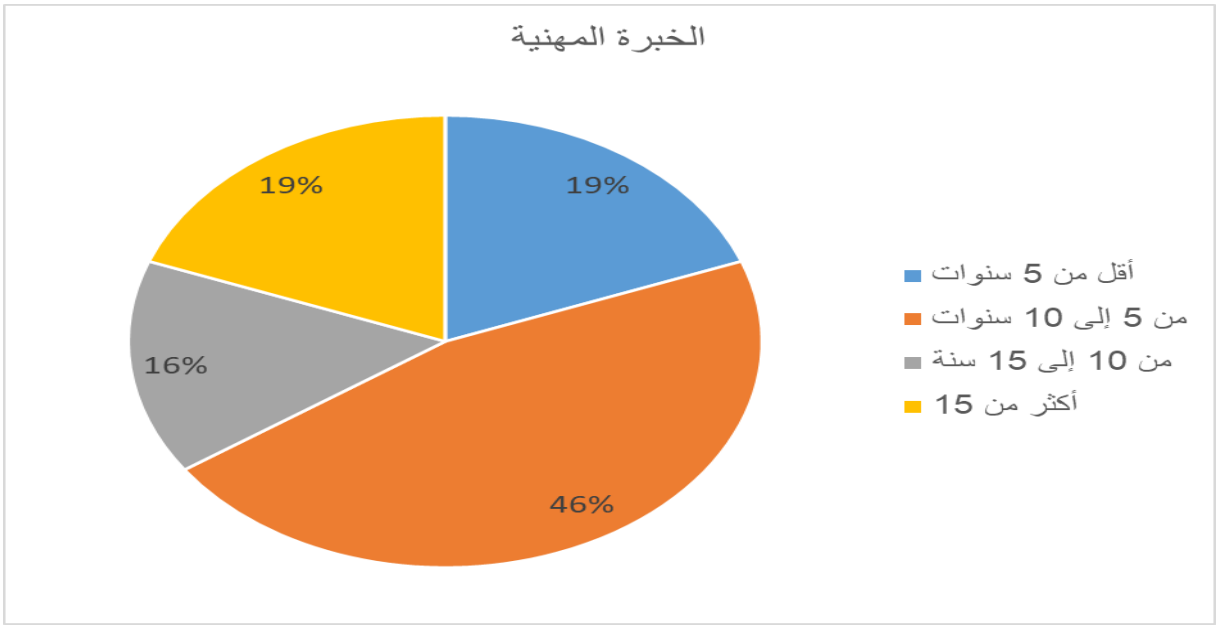
الجدول رقم (02-07): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب "الخبرة المهنية"

يمكن أن نلاحظ من خلال الجدول (02-08) والذي يمثل الخبرة المهنية لأفراد العينة أن العينة التي تتراوح خبرتهم ما بين 5 و10 سنوات احتلت المرتبة الأولى وهذا بنسبة 46.2% أي ما يعادل 24 فرد من العينة، وتساوت الفئة ذات 5سنوات خبرة مع الفئة التي تزيد فيها الخبرة عن 10 بنسبة 19.2% لكل منهما، أي ما يعادل 10 فرد من العينة، ثم يليها الفئة التي تتراوح فيها الخبرة عندهم ما بين 10 و15 سنة بنسبة15.4 %، أي ما يعادل 10 من أفراد العينة.

	العينة	الفئة	التكرار	النسبة
4	الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	10	19.2
		من 5 إلى 10 سنوات	24	46.2
		من 10 إلى 15 سنة	8	15.4
		أكثر من 15	10	19.2
المجموع			52	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (02- 04): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب " الخبرة المهنية"



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الفرع الثاني: مقاييس الإحصاء الوصفي.

من خلال هذا العنصر سنحاول عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة وهذا حسب المحاور المقسمة، ثم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت.

1. المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول:

1-تساعد المراجعة القانونية على ضمان حقوق المساهمين، الجدول رقم (02-08): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات "المحور الأول" الجزء الأول.

الرقم	العبارة		غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
1	تساهم الصفة القانونية للمراجعة القانونية في زيادة جودتها ووضع ثقة أكبر في تقريرها.	التكرار	4	10	38	2.65	0.623	مرتفع
		النسبة	7.7	19.2	73.1			
2	يعتبر المساهمين المستفيد الأول من تقرير المراجع الذي يمنح لهم تأكيد حول مدى الثقة في القوائم المالية.	التكرار	7	22	23	2.31	0.701	متوسط
		النسبة	13.5	42.3	44.2			
3	تعيين مراجع قانوني مستقل مؤهل وذو كفاءة متحمل للمسؤولية بغرض إبداء رأيه الفني المحايد من أهم الأدوات الرقابية الخارجية ضمن علاقة الوكالة	التكرار	2	10	40	2.73	0.528	مرتفع
		النسبة	3.8	19.2	76.9			
المجموع العام						2.56	0.617	مرتفع

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن أعلى رتبة كانت للسؤال الثالث (03) حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.73) بانحراف معياري قدر بـ 0.528 والمتعلقة بتعيين مراجع قانوني مستقل مؤهل وذو كفاءة متحمل

للمسؤولية بغرض إبداء رأيه الفني المحايد من أهم الأدوات الرقابية الخارجية ضمن علاقة الوكالة حيث احتل المستوى المرتفع.

كما تحصل السؤال الثالث على أدنى متوسط حسابي قدر بـ (2.31) وانحراف معياري (0.701) والمتعلق باعتبار المساهمين المستفيد الأول من تقرير المراجع الذي يمنح لهم تأكيد حول مدى الثقة في القوائم المالية.

2- تساعد المراجعة القانونية في ضمان المعاملة المتساوية للمساهمين، الجدول رقم (02-09): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات "المحور الأول" الجزء الثاني.

الرقم	العبارة		غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
4	تساعد المراجعة القانونية المساهمين في الحكم على مستويات عمل الإدارة.	**التكرار**	**0**	**14**	**38**	2.73	0.448	مرتفع
		النسبة	**0.0**	**26.9**	**73.1**			
5	تعمل المراجعة القانونية على ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين من خلال تزويدهم بالتقارير في الوقت نفسه.	**التكرار**	**3**	**15**	**34**	2.60	0.603	مرتفع
		النسبة	**5.8**	**28.8**	**65.4**			
6	المراجع القانوني يساعد في دعم الإفصاح وتوصيل التقارير ومنه المخاطر إلى المساهمين من أجل اتخاذ القرار.	**التكرار**	**3**	**10**	**39**	2.69	0.579	مرتفع
		النسبة	**5.8**	**19.2**	**75.0**			
المجموع العام						2.67	0.543	مرتفع

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن أعلى رتبة كانت للسؤال الرابع (04) حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.73) بانحراف معياري قدر بـ 0.448 والمتعلقة مساعد المراجعة القانونيةالمساهمين في الحكم على مستويات عمل الإدارة حيث احتل المستوى المرتفع.

كما تحصل السؤال الخامس على أدنى متوسط حسابي قدر بـ (2.60) وانحراف معياري (0.603) والمتعلق بعمل المراجعة القانونية على ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين من خلال تزويدهم بالتقارير في الوقت نفسه.

3- تساعد المراجعة القانونية في ضمان مبدأ الشفافية والافصاح، الجدول رقم (02-10): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات "المحور الأول" الجزء الثالث.

الرقم	العبارة		غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
7	تعتبر المراجعة القانونية من أهم الآليات التي تقلل التصادم بين المسيرين وأصحاب المصالح.	التكرار	2	15	35	2.63	0.561	مرتفع
		النسبة	3.8	28.8	67.3			
8	تساعد المراجعة القانونية في دعم العدالة في الإفصاح عن القوائم المالية من خلال وصول المعلومات لكل مستخدميها.	التكرار	1	5	46	2.87	0.397	مرتفع
		النسبة	1.9	9.6	88.5			
9	تعمل المراجعة القانونية على ضمان الإفصاح والشفافية في الوقت المناسب عن كل البيانات والمعطيات المتعلقة بالشركة عن طريق تقاريرها	التكرار	0	4	48	2.92	0.269	مرتفع
		النسبة	0.0	7.7	92.3			
المجموع العام						2.81	.409	مرتفع

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن أعلى رتبة كانت للسؤال التاسع (09) حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.92) بانحراف معياري قدر بـ(0.269) والمتعلقة بعمل المراجعة القانونية على ضمان الإفصاح والشفافية في الوقت المناسب عن كل البيانات والمعطيات المتعلقة بالشركة عن طريق تقاريرها حيث احتل المستوى المرتفع.

كما تحصل السؤال السابع على أدنى متوسط حسابي قدر بـ (2.63) وانحراف معياري (0.571) والمتعلق باعتبار المراجعة القانونية من أهم الآليات التي تقلل التصادم بين المسيرين وأصحاب المصالح.

4- تساعد المراجعة القانونية في ضمان مسؤوليات مجلس الإدارة، الجدول رقم (02-11): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات "المحور الأول" الجزء الرابع.

الرقم	العبارة		غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
10	يقع على عاتق المراجعة القانونية مسؤولية التأكد من عدم مخالفة الشركة للأنظمة والقوانين السارية في الدولة وكذا اكتشاف حالات الغش والتلاعبات	التكرار	1	8	43	2.81	0.445	مرتفع
		النسبة	1.9	15.4	82.7			
11	المراجعة القانونية كافية لكشف الغش والتلاعبات في البيانات المالية للشركة.	التكرار	11	9	32	2.40	0.823	مرتفع
		النسبة	21.2	17.3	61.5			
12	تقييم نظام الرقابة الداخلي يمكن من الحكم على فعالية التسيير داخل الشركة.	التكرار	2	12	38	2.69	0.544	مرتفع
		النسبة	3.8	23.1	73.1			
13	لا يستجيب المراجع القانوني لضغوط الممارسة عليه من إدارة المؤسسة.	التكرار	5	18	29	2.46	0.670	مرتفع
		النسبة	9.6	34.6	55.8			
المجموع العام						2.59	0.620	مرتفع

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن أعلى رتبة كانت للسؤال العاشر (10) حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.81) بانحراف معياري قدر بـ(0.445) والمتعلقة بما يقع على عاتق المراجعة القانونية من مسؤولية التأكد من عدم مخالفة الشركة للأنظمة والقوانين السارية في الدولة وكذا اكتشاف حالات الغش والتلاعبات حيث احتل المستوى المرتفع.

كما تحصل السؤال الحادي عشر(11) على أدنى متوسط حسابي قدر بـ (2.40) وانحراف معياري

(0.823) والمتعلق بكون المراجعة القانونية كافية لكشف الغش والتلاعبات في البيانات المالية للشركة.

5- تساعد المراجعة القانونية في ضمان دور أصحاب المصالح،

الجدول رقم (02-12): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات "المحور الأول" الجزء الخامس.

الرقم	العبارة		غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
14	للمراجعة القانونية فضل كبير في احترام حقوق أصحاب المصالح كما يشرعها القانون الجزائري.	التكرار	10	15	27	2.33	0.785	متوسط
		النسبة	19.2	28.8	51.9			
15	تساهم المراجعة القانونية في تفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح الشركة من خلال تفعيل الدور الرقابي.	التكرار	8	20	24	2.31	0.729	متوسط
		النسبة	15.4	38.5	46.2			
16	يضع أصحاب المصالح الثقة الكاملة في التقرير الذي يقدمه محافظ الحسابات والذي يعتمدون عليه في اتخاذ القرار.	التكرار	0	13	39	2.75	0.437	مرتفع
		النسبة	0.0	25.0	75.0			
المجموع العام						2.46	0.650	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن أعلى رتبة كانت للسؤال السادس عشر (16) حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.75) بانحراف معياري قدر بـ(0.437) والمتعلقة يضع أصحاب المصالح الثقة الكاملة في التقرير الذي يقدمه محافظ الحسابات والذي يعتمدون عليه في اتخاذ القرار حيث احتل المستوى المرتفع.

كما تحصل السؤال الخامس عشر(15) على أدنى متوسط حسابي قدر بـ (2.31) وانحراف معياري (0.729)

والمتعلق بمساهمة المراجعة القانونية في تفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح الشركة من خلال تفعيل الدور الرقابي.

2. المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني:

الجدول رقم (02-13): يوضح المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعبارات "المحور الثاني".

الرقم	العبارة		غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
17	ساهم القانون 10-01 في زيادة الثقة في المراجعة الخارجية بالجزائر.	التكرار	2	22	28	2.50	0.577	مرتفع
		النسبة	3.8	42.3	53.8			
18	إن المسؤوليات المختلفة التي تقع على عاتق المراجع القانوني تزيد من درجة الثقة في القوائم المالية.	التكرار	1	13	38	2.71	0.498	مرتفع
		النسبة	1.9	25.0	73.1			
19	إن توفر الكفاءة المهنية، الاستقلالية والحياد لدى المراجع القانوني يضفي ثقة أكثر في الرأي الذي يبديه في تقريره عن جودة القوائم المالية.	التكرار	8	19	25	2.33	0.734	متوسط
		النسبة	15.4	36.5	48.1			
20	يعتبر عدم تمكن المراجع القانوني من اكتشاف الغش هو عدم بذله العناية المهنية اللازمة.	التكرار	12	14	26	2.27	0.819	متوسط
		النسبة	23	27	50			
21	عند فشل المراجع القانوني في اكتشاف الغش والأخطاء فإنه	التكرار	7	22	23	2.31	0.701	متوسط
		النسبة	13.5	42.3	44.2			

	يساءل قانونيا.							
22	يستفيد المسيرين من تقرير المراجع القانوني في تحسين جودة القوائم المالية بالأخذ بتوصياته.	التكرار	0	3	49	2.94	0.235	مرتفع
		النسبة	0.0	5.8	94.2			
23	ليس للمراجع القانوني مصلحة في طمس حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة.	التكرار	12	11	29	2.33	0.834	متوسط
		النسبة	23.1	21.2	55.8			
24	احترام خطوات المراجعة القانونية يضمن اجراؤها بالطريقة الصحيحة ومنه صدق وجودة القوائم المالية.	التكرار	0	7	45	2.87	0.345	مرتفع
		النسبة	0.0	13.5	86.5			
25	يتوفر لدى محافظي الحسابات المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الجزائرية التي تمكنه من اكتشاف الغش والأخطاء.	التكرار	7	11	34	2.52	0.727	مرتفع
		النسبة	13.5	21.2	65.4			
26	إن اتباع معايير التدقيق الجزائرية يحسن من جودة تقرير المراجعة القانونية ومنه جودة القوائم المالية.	التكرار	1	9	42	2.79	0.457	مرتفع
		النسبة	1.9	17.3	80.8			
المجموع العام						2.56	0.593	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الفرع الثالث: التباين الأحادي one-way anova

1. التباين الأحادي حسب المتغير المستقل التخصص العلمي:

الجدول رقم (02- 14): يوضح التباين الأحادي حسب المتغير المستقل " التخصص العلمي "

المحاور	المتغير المستقل	مستور الدلالة المعنوية	التعليق
1	التخصص العلمي	0.809	لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية
2	التخصص العلمي	0.056	لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

2. التباين الأحادي حسب المتغير المستقل المؤهل العلمي:

الجدول رقم (02- 15): يوضح التباين الأحادي حسب المتغير المستقل " المؤهل العلمي "

المحاور	المتغير المستقل	مستور الدلالة المعنوية	التعليق
1	المؤهل العلمي	0.537	لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية
2	المؤهل العلمي	0.032	توجد فروقات ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

3. التباين الأحادي حسب المتغير المستقل الوظيفة:

الجدول رقم (02- 16): يوضح التباين الأحادي حسب المتغير المستقل " الوظيفة "

المحاور	المتغير المستقل	مستور الدلالة المعنوية	التعليق
1	الوظيفة	0.055	لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية
2	الوظيفة	0.085	لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

4. التباين الأحادي حسب المتغير المستقل الخبرة المهنية:

الجدول رقم (02–17): يوضح التباين الأحادي حسب المتغير المستقل " الخبرة المهنية "

المحاور	المتغير المستقل	مستور الدلالة المعنوية	التعليق
1	الخبرة المهنية	0.820	لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية
2	الخبرة المهنية	0.862	لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الفرع الرابع: اختبار "ت" T–test.

الجدول رقم (02– 18): يوضح اختبار "ت" T–test للمحاور.

Test suréchantillon unique						
Valeur du test = 0						
Intervalle de confiance 95% de la différence		Différence moyenne	Sig. (bilatérale)	ddl	t	
Supérieure	Inférieure					
2.7438	2.5639	2.65385	0.000	51	59.226	**T1**
2.7746	2.5716	2.67308	0.000	51	52.884	**T2**
2.8620	2.7149	2.78846	0.000	51	76.086	**T3**
2.7451	2.5461	2.75901	0.000	51	54.254	**T4**
2.8640	2.7001	2.78205	0.000	51	68.155	**T5**
2.7568	2.6086	2.68269	0.000	51	72.667	**T6**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.

يتناول هذا المبحث، تحليل لمخرجات المعالجة الإحصائية، وتفسيرها واختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بالدراسة الميدانية.

الفرع الأول: تفسير وتحليل نتائج الدراسة.

1. تحليل المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري:

- **تحليل عبارات المحور الأول:**

يلاحظ من الجدول (02-09) احتلال العبارة 09 (**تعمل المراجعة القانونية على ضمان الإفصاح والشفافية في الوقت المناسب عن كل البيانات والمعطيات المتعلقة بالشركة عن طريق تقاريرها**) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.92) وانحراف بـ(0.269) وهي تقع في المجال الثالث (2.35- 3) في جدول الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي، وهذه النتائج تعكس أهمية التقارير التي تنتج عن المراجعة القانونية بالنسبة للمساهمين والتي تضمن لهم الشفافية والافصاح في الوقت المناسب.

بينما احتلت العبارة 02 (**يعتبر المساهمين المستفيد الأول من تقرير المراجع القانوني الذي يمنح لهم تأكيد حول مدى الثقة في القوائم المالية**) أقل متوسط يقدر بـ(2.31) وانحراف (0.701) وهي تقع في المجال الثاني (1.67- 2.34) في جدول الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي، وهذا إن دلت إنما تدل على أن عينة الدراسة لم توافق على أن المساهمين هم دائما الفئة الأولى المستفيدة من تقرير المراجع القانوني.

مما سبق يتضح لنا أن المراجعة الخارجية لها فضل كبير في تفعيل حوكمة الشركات باعتبارها آلية من أليات الحوكمة، وهذا ما يبينه المستوى المرتفع للإجابات حسب آراء أفراد العينة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن أعلى رتبة كانت للسؤال الثاني والعشرون (22) حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.94) بانحراف معياري قدر بـ(0.235) والمتعلقة **يستفيد المسيرين من تقرير المراجع القانوني في تحسين جودة القوائم المالية بالأخذ بتوصياته** حيث احتل المستوى المرتفع إذ يقع في المجال الثالث (2.35- 3) في جدول الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي، وهذه النتيجة تعكس مدى استفادة المسيرين من تقرير المراجع القانوني في تحسين جودة القوائم المالية بالأخذ بتوصياته والعمل بها وتجنب الأخطاء والابتعاد عن الغش مادام المراجع القانوني قادر على اكتشافها والتبليغ عنها.

كما تحصل السؤال العشرون(20) على أدنى متوسط حسابي قدر بـ (2.27) وانحراف معياري (0.819) والمتعلق يعتبر **عدم تمكن المراجع القانوني من اكتشاف الغش هو عدم بذله العناية المهنية اللازمة**،حيث احتل المستوى المتوسط إذ يقع في المجال الثاني (1.67- 2.34) في جدول الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي، وهذه النتيجة تعكس عدم موافقة معظم أفراد العينة على فكرة أنه عند عدم قدرة المراجع القانونيمن

اكتشاف الغش هو عدم بذله العناية المهنية اللازمة بتأييدهم لما جاء في نص معيار التدقيق 210 كون الادارة هي المسؤول الأول عن حالات الغش والتلاعب بالبيانات المالية.

مما سبق يتضح لنا أن المراجعة الخارجية لها فضل كبير في تحسين جودة القوائم المالية للشركة وهذا ما يبينه المستوى المرتفع للإجابات حسب آراء أفراد العينة، وكما يشير إليه المتوسط الحسابي العام (2.56) والانحراف المعياري (0.593) والذي حيث احتل المستوى المرتفع إذ يقع في المجال الثالث (2.35- 3) في جدول الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي.

ثانيا: تحليل إخبار التباين الأحادي.

- نلاحظ من الجدول رقم (02- 10) عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة عند مستوى الدلالة المعنوية (0.05) تبعا للمتغير المستقل " التخصص العلمي".
- نلاحظ من الجدول رقم (02- 11) وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة عند مستوى الدلالة المعنوية (0.05) في أراء أفراد العينة لعبارات المحور الثاني تبعا للمتغير المستقل "المؤهل العلمي".
- نلاحظ من الجدول رقم (02- 12) عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة عند مستوى الدلالة المعنوية (0.05) تبعا للمتغير المستقل "الوظيفة ".
- نلاحظ من الجدول رقم (02- 13) عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة عند مستوى الدلالة المعنوية (0.05) تبعا للمتغير المستقل " الخبرة المهنية ".

الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة.

تم اختبار فرضيات الدراسة بواسطة اختبار T-test échantillon unique الموضحة في الجدول رقم (02-14)، تم اعتماد مجال الثقة بـ 95 % بعد الاخذ بعين الاعتبار التضارب بين ما جاءت به القوانين الجزائرية التي تحمل المسؤولية المطلقة لمحافظ الحسابات فيما يخص اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، وبين ما جاءت به معايير التدقيق التي تجنب محافظ الحسابات جزء من المسؤولية عن اكتشاف الغش والتلاعب الذي يمكن ان يرد في البيانات المالية الواردة في القوائم المالية.

- **اختبار الفرضية الأولي:**

H_0: " لا تعمل المراجعة القانونية على ضمان حقوق المساهمين".

H_1: "تعمل المراجعة القانونية على ضمان حقوق المساهمين ".

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر (0.000)، مما **يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية (تعمل المراجعة القانونية على ضمان حقوق المساهمين).**

- **اختبار الفرضية الثانية:**

$\mathbf{H_0}$: " لا تضمن المراجعة القانونية المعاملة المتساوية للمساهمين".

$\mathbf{H_1}$: "تضمن المراجعة القانونية المعاملة المتساوية للمساهمين".

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر بـ (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية (تضمن المراجعة القانونية المعاملة المتساوية للمساهمين).

- **اختبار الفرضية الثالثة:**

$\mathbf{H_0}$: " لا تضمن المراجعة القانونية الإفصاح والشفافية".

$\mathbf{H_1}$: " تضمن المراجعة القانونية الإفصاح والشفافية".

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر بـ(0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية (تضمن المراجعة القانونية الإفصاح والشفافية).

- **اختبار الفرضية الرابعة:**

$\mathbf{H_0}$: " لاتساعد المراجعة القانونية في ضمان مسؤوليات مجلس الإدارة.

$\mathbf{H_1}$: تساعد المراجعة القانونية في ضمان مسؤوليات مجلس الإدارة.

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر بـ(0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية (تساعد المراجعة القانونية في ضمان مسؤوليات مجلس الإدارة).

- **اختبار الفرضية الخامسة:**

$\mathbf{H_0}$: " لا تساعد المراجعة القانونية في تفعيل الدور الرقابي أصحاب المصالح".

$\mathbf{H_1}$: " تساعد المراجعة القانونية في تفعيل الدور الرقابي أصحاب المصالح".

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر بـ(0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية (تساعد المراجعة القانونية في تفعيل الدور الرقابي أصحاب المصالح).

- **اختبار الفرضية السادسة:**

$\mathbf{H_0}$: " لا للمراجعة القانونية فضل كبير في تحسين جودة القوائم المالية".

$\mathbf{H_1}$:" للمراجعة القانونية فضل كبير في تحسين جودة القوائم المالية".

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر بـ(0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية (للمراجعة القانونية فضل كبير في تحسين جودة القوائم المالية).

خلاصة الفصل:

هدفت الدراسة إلى إبراز دور المراجعة القانونية كآلية في تفعيل حوكمة الشركات وفي تحسين جودة القوائم المالية ومن خلال ما تقدم في الجانب النظري من هذا الموضوع، تم اسقاط ما تم اكتسابه من معارف على الجانب التطبيقي محاولين اختباره على الواقع الفعلي، وهذا بتوزيع استبيان على عينة الدراسة المكونة من محاسبين معتمدين، محافظي حسابات، خبراء محاسبين وأساتذة جامعيين في ميدان المحاسبة، التدقيق ، المالية، الاقتصاد بشكل عام وبعض الاختصاصات الأخرى، وقد اقتضت هذه الدراسة الميدانية تم استخدام الوسائل الإحصائية التالية:

التوزيعات التكرارية.

المتوسط الحسابي.

الانحراف المعياري.

معامل ألفا كرونباخ.

باستعمال EXEL 200، والبرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) النسخة 19، وهذا لاختبار العلاقة بين المراجعة القانونية كمتغير مستقل، وكل من حوكمة الشركات وجودة القوائم المالية باعتبارهما متغيرات تابعة، وقد قمنا في هذا الفصل باستطلاع آراء الفئة المختارة من مجموع المجتمع المدروس حول مساهمة المراجعة القانونية في كل من حوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية، وقد كشفت نتائج الدراسة التي قمنا بها إلى أن المراجعة القانونية لها دور كبير في تفعيل حوكمة الشركات كما لها دور في تحسين جودة القوائم المالية، كما توصلنا إلى الإجابة عن الفرضيات المصاغة في بداية البحث.

الخاتـــمة

الخاتمة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا الإجابة على الإشكالية المطروحة والتي تدور حول مساهمة المراجعة القانونية كآلية في تفعيل الحوكمة وكذا مساهمتها في تحسين جودة القوائم المالية، فما حدث منأزمات ماليةالتي عرفتها العديد من المؤسسات العالمية والتي امتدت آثارها إلى البلدان النامية أدى إلى افتقاد الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية بسبب التلاعبات وحالات الغش التي سادت آنذاك وهذا لعدم نزاهة المراجع القانوني عند المصادقة على القوائم المالية، الأمر الذي أدى إلى اتخاذ إجراءات من أجل تفادي وقوع مثل هذه الفضائح بهدف ارجاع الثقة لمهنة المراجعة القانونية، ويكون هذا بتدعيم التطبيق الجيد لحوكمة الشركات، بالإضافة إلى الاهتمام أكثر بالمراجعة الخارجية وتنظيمها وفق إطار قانوني نظرا للدور الفعال الذي تقوم به في كل من الحوكمة وجودة القوائم المالية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى إن تحسين جودة القوائم المالية يتطلب وسيلة رقابة على كيفية تطبيق النظام المحاسبي في الشركة تكون ذات قوة ومصداقية، وهذا ما توفره أعمال المراجعة القانونيةمن القيمة المضافة التي تحققها نتيجة زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وبالتالي ضمان مصداقية القوائم المالية.

وقد أسفرت الدراسة عن جملة من النتائج التي خلص إليها البحث، الأمر الذي مكننا من اختبار الفرضية التي تم وضعها في البداية.

1- نتائج الدراسة:

بعدما استوفينا الدراسة والبحث حول موضوع المراجعة القانونية وعلاقتها بحوكمة الشركات وكذا بجودة القوائم المالية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- المراجعة القانونية هي مراجعة ملزمة من طرف القانون كما سبق وعرفنا، وفي حالة التخلف عن الالتزام بها تقع المؤسسة في مخالفة قانونية يعرضها للمساءلة.
- يعتبر المراجع القانوني الوكيل عن المساهمين لسد جميع أوجه الاختلاسات وغرس الثقة في نفوس أصحاب المصالح، حيث يعمل على إبداء رأيه الفني المحايد حول مصداقية البيانات الواردة في القوائم المالية، ومنه التقييم الشامل لمخاطر المؤسسة والتقليل منها إلى أدنى مستوى ممكن وكذا تعزيز نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة وبالتالي إعطاء ضمان لمستخدميها عن صدق وعدالة ما جاءت به هذه القوائم لاستخدامها في اتخاذ القرارات المناسبة كل حسب احتياجاته.
- تعتبر المراجعة القانونية أحد آليات حوكمة الشركات ولها دور كبير في تفعيلها من خلال توسيع نطاقها ليشتمل على الخدمات الاستشارية بجانب خدمات التأكيد، الفحص والتقييم، وفي هذا تخطي للمهام التقليدية ودخول دائرة إدارة وتقييم المخاطر ودعم نظام الحوكمة، وبالتالي إضافة قيمة للشركة.

- تعيين مراجع قانوني مستقل وذو كفاءة مهنية لإجراء مراجعة لكافة عمليات وأنشطة الشركة بغرض إبداء رأي فني محايد وموضوعي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركة يضمن أن القوائم المالية تعبر عن نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي وغيرها من الأمور المالية وغير المالية التي تربط العلاقة بين الإدارة والمساهمين.
- وجود ارتباط وثيق بين استقلالية محافظ الحسابات وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات وبالتالي تعزيز مصداقية المعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المالية.
- تعتبر المراجعة القانونية أحد أهم الأدوات الرقابية ضمن علاقة الوكالة باعتبارها أداة رقابية مستقلة من خارج الشركة يمكن توظيفها لدعم تماثل المعلومات والحد من التعارض بين الملاك والإدارة من أجل الوصول للتطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة، وباعتبار أن أغلبية الشركات في البيئة الجزائرية هي ملك للدولة تفتقد الحوكمة في بلادنا لأهم طرف وهم المساهمون.
- ساهم القانون 10-01 في تطوير مهنة المراجعة القانونية في الجزائر خاصة أنها كانت تعرف بعضا من الإهمال وعدم التنظيم قبل صدور هذا القانون.
- يمثل رأي المراجع القانوني المستقل، ذو كفاءة علمية وعملية والذي يترجمه في تقريره مقياسا لمصداقية المعلومة المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يحترم في اعداد هذا التقرير معايير التدقيق.
- إن لمستخدمي القوائم المالية توقعا عاليا بأن يقوم المراجع باكتشاف الغش والمخالفات وذلك كهدف ضروري لعملية المراجعة، في حين تختلف المعايير المهنية والتوصيات الصادرة عن الهيآت والمنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة، حيث قللت المعايير من درجة مسؤولية المراجع بشأن اكتشاف الغش والتلاعبات وذلك بالإشارة إلى أن الإدارة هي المسؤول الأول عن الغش وبالتالي فهي المسؤولة على منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية.
- يرتبط تحسين جودة القوائم المالية مباشرة بدرجة اكتشاف المراجع القانوني للأخطاء والمخالفات التي توجد بالقوائم المالية والتقرير عنها.
- تستفيد الإدارة من تقرير المراجع القانوني بالأخذ بتوصياته وبنصائحه وارشاداته والالتزام بتطبيقها وهذا فيما يخص تقييم نظام الرقابة الداخلي، مدى احترام تطبيق النظام المحاسبي والأنظمة القانونية السائدة، وبالتالي تحسين جودة القوائم المالية.

2- اختبار الفرضيات:

فيما يتعلق بالفرضيات التي تم وضعها في بداية الدراسة يمكننا أن نستخلص الإجابة عنها من خلال الإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة باختبار الفرضيات السابقة الذكر كما يلي:

- بالنسبة للفرضية الأولى والتي مفادها أن المراجعة القانونية تعمل على ضمان حقوق المساهمين فقد اتفق أفراد العينة على صحة الفرضية ومنه تتحقق صحتها، وهذا من خلال الرأي الفني المحايد الذي يترجمه في تقريره والذي يستعمله مستخدمو القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم.
- بالنسبة للفرضية الثانية والتي مفادها أن المراجعة القانونية تسعللحد من عدم تماثل المعلومات لمستخدمي القوائم المالية عامة والمساهمين خاصة، فقد اتفق أفراد العينة على صحة الفرضية ومنه تتحقق صحتها، ولا تكون المساواة إلى بتزويد من تهمهم صدق وموثوقية المعلومة المالية خاصة المساهمين مهما اختلفت مساهمتهم.
- بالنسبة للفرضية الثالثة والتي مفادها أن المراجعة القانونية تضمنالعدالة والشفافية عند الإفصاح، فقد اتفق أفراد العينة على صحة الفرضية ومنه تتحقق صحتها، إذ ينبغي على المراجعة القانونية أن توفر جميع المعلوماتبدقة ووضوح، وعدم إخفاء أي معلومة وإظهارها للجمهور في الوقت المناسب والافصاح عن كافة البيانات المالية والمعلومات الأخرى بكل عدل، فهي تساهمبشكل فعالفي الحصول على معلومات محاسبيةذات جودة عالية من الصدق ومن العدالة يستفيد منها مستخدمو القوائم المالية.

- بالنسبة للفرضية الرابعة والتي مفادها أن المراجعة القانونية تساعد في ضمان مسؤوليات مجلس الإدارة فقد اتفق أفراد العينة على صحتها، حيث تتحمل الإدارة مسؤولية إدراج بيانات وهمية أو مزورة لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، بهدف إظهار وضعية مالية غير حقيقية لأغراض استغلالية.

- بالنسبة للفرضية الخامسة والتي مفادها أن المراجعة القانونية تساعد في تفعيل الدور الرقابي لأصحاب المصالحفقد اتفق أفراد العينة على صحة الفرضية ومنه تتحقق صحتها، فمن خلال المراجعة القانونية يستطيعأصحاب المصالح الاطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وتقييم مركزها المالي.
- بالنسبة للفرضية السادسة والتي مفادها أن للمراجعة القانونية فضل كبير في تحسين جودة القوائم المالية، فقد اتفق أفراد العينة على صحة الفرضية ومنه تتحقق صحتها،إذ يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن يحافظ المراجع القانوني على استقلاليته عند مزاولة عمله المهني، كما ينبغي عليه تحمل المسؤولية عما ورد في تقريره الذي يتضمن رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، كما تساعد المراجعة القانونية في تحسين جودة القوائم المالية بالتزام المسيرين بتوصيات المراجع القانوني المذكورة في تقريره.

3- الاقتراحات:

- الاهتمام أكثر بحوكمة الشركات وتقنينها من خلال وضع نصوص قانونية تفرض التقيد بمبادئها والالتزام بها هذا من جهة ومن جهة ثانية فرش أرضية مناسبة لهذا النوع من القوانين من خلال تكوين المدراء والمسيرين.

- دعم الصفة الإلزامية للمراجعة القانونية وإعطائها مصداقية من خلال تقاريرها وهذا عن طريق جدية تحميل المراجع القانوني لمختلف المسؤوليات المترتبة عليه بالنهوض بالجانب التشريعي والمهني وتحديد واجبات ومسؤوليات المراجع القانوني.
- ضرورة الفصل فيما يخص أتعاب المحافظ الحسابات التي يتلقاها من الشركة محل المراجعة، فمن غير المنطق أن يتلقى أتعابه من الشركة التي يبدي رأيه الفني المحايد في حساباتها.
- ضرورة تطبيق معايير التدقيق المتبناة من المعايير التدقيق الدولية للمشي قدما في أسرع وقت ممكن واعتمادها النهائي وإضفاء الطابع الرسمي عليها من خلال تكييف النصوص والتشريعات القانونية التنظيمية ومتطلبات هذه المعايير وإطلاق برنامج تدريبي للمدراء والمسيرين.
- ولقد ظهرت معايير جديدة للمراجعة قلصت من هذه التلاعبات والغش في ظل الحوكمة والتي تعتبر من أهم آليات معالجة مشكلة انخفاض جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية والداخلية.

4- آفاق الدراسة:

من خلال ما سبق تبين لنا أهمية الموضوع التي تناولناه بالبحث والتحليل والذي قادنا لجملة من التوصيات نعتقد بأن تجسيدها يعود بالنفع والفائدة على المؤسسة.

- يتطلب دراسة ميدانية أوسع تشمل كل مستخدمي تقارير المراجعة القانونية والمستفيدة من المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، وتأثيرها على القرارات التي يتخذونها ومنه تأثيرها على حوكمة الشركات.
- دراسة تطلعية استراتيجية لمتطلبات الحوكمة الرشيدة والتي من خلالها يمكن مواكبة أهم البلدان المتطورة.
- نظرا لضيق الوقت تم اختيار ولاية ورقلة كمجتمع للدراسة، وبهذا نفتح المجال أمام الباحثين لتوسيع مجتمع الدراسة ليشمل عينة من شركات الأسهم التي تعتمد على نظام الوكالة.
- على مسيري المؤسسة متابعة الإرشادات والتوصيات التي تضمنها التقرير الذي يعده المراجع القانوني، وهذا لتفادي الاخطاء التي تم ارتكابها سواء بقصد أو بدون قصد.
- ضرورة تعيين أتعاب المراجع القانوني من طرف جهة مستقلة عن الشركة، وهذا حتى يستوفي شرط استقلالية المراجع كل جوانبه.

قائمة المصادر والمراجع

المصادر والمراجع:

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. أحلام عباس، أثر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية على جودة التقارير المالية. مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2013.
2. أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي. دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان2015.
3. أحمد حلمي جمعة، التدقيق ورقابة الجودة. دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان2011.
4. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث. دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان2009.
5. أحمد علي خضر، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات. دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2012.
6. إسماعيل محمود عبد الرحمن، الإفصاح المالي وأهميته وأثره في الاعمال التجاريةالعربية. مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2014.

الأطروحات والمذكرات:

7. أكرم يحي علي الشامي، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية. جامعة الشرق الأوسط، رسالة ماجستير، 2009.
8. براء الله ضياء الدين، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2017.
9. بسمة حسن المسحال، دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الأزهر-غزة، 2014.
10. بن الصديق محمد، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2015.
11. بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011.

12. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفقscf والمعايير الدولية. الجزائر، منشورات كليك، 2013.
13. بن زروق زكية، دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي. أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2016.
14. تتبيرت ريمة، دور المراجعة في ممارسة حوكمة الشركات. مذكرة ماستر، جامعة الجيلالي بونعامة، بخميس مليانة، 2017.
15. حجة الله شاوش، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم وفق النظام المالي المحاسبي. مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2013.
16. حسن محمد العربي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية. مذكرة ماستر، جامعة بسكرة.
17. حكيمة زبير، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2017.
18. حمادي نبيل، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، 2008.
19. حياة احمودة، حوكمة الشركات كأداة لضمان مصداقية القوائم المالية. مذكرة ماستر، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2015.
20. خلال عزيزة، دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات. مذكرة ماستر، جامعة البويرة، 2015.
21. خليدة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية. أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016.
22. دلال القاضي، محمود البياتي، منهجية وأساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2008.
23. راوية بك، دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات. مذكرة ماستر، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2015.
24. رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة. دار هومة للطباعة والنشر. طبعة 2013.
25. شراد محمد أصيل، المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر. مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.
26. طلحة أحمد، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية. رسالة ماجستير، غير منشورة،جامعة عمار ثليجي، الاغواط، 2012.

27. العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية. أطروحة دكتوراه، غير منشورة. جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.

28. عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة. الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.

29. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة لحسابات الشركات التجارية والصناعية. الدار الجامعية، الجزء الأول، الإسكندرية، 2009.

30. عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام برنامج spss. الجزء الثالث، موضوعات مختارة.

31. علي عبد الجابر الحاج علي إسماعيل، العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمية المؤسسيةوجودة التقارير المالية. رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط 2010.

32. عيساوي دنيا، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية. مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.

33. لبنى محدادي، أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية. مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة. 2014.

34. ليندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية. مذكرة ماستر، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2015.

35. ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، 2009.

36. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات. ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2014.

37. محمد السيد سرايا أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2007.

38. محمد طارق يوسف، حوكمة الشركات بين النظرية والتطبيق.جمعية المحاسبين والمراجعينالمصريين.

39. محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس –العرض – الإفصاح. دار وائل للنشر، عمان، 2004.

40. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية. الطبعة الرابعة. دار وائل للنشر. الجامعة الأردنية. 2007.

41. نافذ محمد بركات، التحليل الاحصائي باستخدام spss. قسم الاقتصاد والاحصاء التطبيقي، الجامعة الإسلامية، 2006.

42. نساب عائشة، مدى قدرة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين. أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، 2017.

43. وسيلة بوخالفة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية. مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

مجلات ومقالات وبحوث:

44. إدارة دراسات وبحوث التنمية والإدارة، الحوكمة. مديرية التنظيم والإدارة، محافظة القاهرة.

45. بابنات عبد الرحمان، محاضرات في مقياس المراجعة المالية. جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016.

46. عبد الله جوهر، الإدارة في الشركات والمؤسسات. مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2016.

47. عدي صفاء الدين فاضل، فيحاء عبد الخالق محمود، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية. مجلة دورية نصف سنوية، كلية الإدارة والاقتصاد، البصرة، 2014.

48. علي عبد الصمد عمر، إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر. مجلة الباحث، العدد 12، 2013.

49. فاطمة الزهراء رقايقية، مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات. المجلة الجزائرية للتنمية لاقتصادية، ديسمبر 2014.

50. ناريمان عبد الرحمان، سارة بن الشيخ، واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظلالمستجدات الحالية. مقالة منشورة، جامعة ورقلة.

مؤتمرات وملتقيات:

51. براق محمد، د الأخضر لقليطي، د عمر ديلمي، أهمية تطبيق معيار التدقيق الدولي 620. الملتقى الوطني واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة بومرداس، أفريل 2018.

52. بوقرة رابح، غانم هاجرة، الحوكمة: المفهوم والاهمية. ملتقى وطني بعنوان حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المسيلة 2012.

53. خالد عزاوي، يوسف بالقط، التدقيق القانوني وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية. الملتقى الوطني واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة بومرداس، أفريل 2018.

54. سالم محمد عبود، الأزمة المالية العالمية بين مبدأ الإفصاح والشفافية. المؤتمر العلمي الثالث، عمان، 2009.

55. سكاد مراد، فارس هباش، الأزمة المالية والاقتصاديات الدولية والحوكمة العالمية. الملتقى الدولي للحوكمة، المنعقد خلال الفترة 20-21 أكتوبر 2009.

56. صبايحي نوال، واقع الحوكمة في دول مختارة. مؤتمر دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة الشلف، الجزائر.

57. مجيد شعباني، أ محمد السعيد سعيداني، أ أحمد بكاي، المسؤولية في تدقيق الحسابات ما بين المعايير الدولية للدقيق وتوجهات البيئة التشريعية في الجزائر. الملتقى الوطني واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة بومرداس، أفريل 2018.

58. مريم ظريف، أيمن الحائك، تخطيط تدقيق الكشوف المالية وفق المعيار الجزائري للتدقيق 300 والمعايير الدولية للتدقيق. الملتقى الوطني واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة بومرداس، أفريل 2018.

59. مقدم عبيرات، رشيدة خالدي، حوكمة الشركات كآلية لتضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر. الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، 2013.

قوانين ومراسيم:

60. بلعروسي أحمد التجاني، قانون العقوبات. دار هومة للنشر، بوزريعة، الجزائر، سنة 2010.

61. الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية. العدد 97،الصادرة في 1970/20/11، سنة 1970، المرسوم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16.

62. الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية. العدد 02، سنة 1988، القانون 01/88 المؤرخ في 1988/12/01، المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية.

63. الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية. العدد 07، المرسوم التنفيذي رقم 11-32، المؤرخ في 02/02/ 2011.

64. الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية.العدد110،بتاريخ 1969، الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31. قانون المالية لسنة 1970.

65. الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية. العدد 07، المؤرخ في 02/02/ 2011.

66. الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،الجريدة الرسمية. العدد 10، القانون 05/80 المؤرخ في 1980/03/01، المتضمن انشاء مجلس المحاسبة، سنة 1980، المرسوم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16.

67. الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،الجريدة الرسمية. العدد 42، بتاريخ 2010/07/11، المتضمن القانون رقم 01/10المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

68. الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،الجريدة الرسمية. العدد 72 الصادرة في 1984/12/31.

69. الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،الجريدة الرسمية. العدد 74، القانون 07/11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

70. القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية. دار برتي للنشر، الجزائر، الطبعة التاسعة، سنة 2014.

71. القانون المدني في ضوء الممارسات القضائية. منشورات بيرتي، الجزائر، طبعة 2008.

المواقع الالكترونية:

72. المعايير الجزائرية التدقيق002 /2016. المصف الوطني للخبراء المحاسبين. الجزائر، إصدار04 فيفري 2016، https://www.cn-onec.dz

المراجع باللغة الفرنسية:

73.Ali SAHRAOUI, Comptabilité Financière. BERTI Edition, 2011.

74.Anani Dodji AFANTOTOU, GESTION DES RISQUES LIES A UNE MISSION D'AUDIT LEGAL DES ETATS FINANCIERS. Mémoire de fin d'études, Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion, DAKKAR, Sénégal, 2013.

75.Eustache EBONDO WA MANDZILA, Gouvernance de l'entreprise et cadre légal de l'audit dans la zone euro méditérranée : une comparaison entre la France et les pays de la méditerranée. école de management, MARSEILLE, 2008.

76. Serge Valant Gandja, Audit légal et perception de la qualité des travaux dans une économie en dévloppement. HALL archives,Submtted, 2014.

الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

نسعى من خلال هذا الاستبيان إلى الوصول إلى الإجابة عن السؤال المطروح وهو **ما هو الدور الذي تلعبه المراجعة القانونية كآلية لتفعيل حوكمة الشركات وجودة القوائم المالية في البيئة الجزائرية؟** للتعرف أكثر على مساهمة المراجعة القانونية التي يقوم بها محافظ الحسابات باعتباره المكلف بالقيام بها في الجزائر، ونظرا لخبرتكم العلمية والعملية في هذا المجال يشرفنا أن نطلب من سيادتكم الموقرة المساعدة في هذه الدراسة، لذا فإن إجابتكم الدقيقة على الأسئلة الواردة بالاستبيان سيكون محل تقدير عالي، كما نعدكم أن هذه البيانات ستلقى عندنا السرية والكتمان وأنها ستستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

- **المراجعة القانونية:** هي المراجعة التي ألزمها القانون وهي اجبارية ليست اختيارية ويقوم بها محافظ الحسابات.
- **أصحاب المصالح:** وهم حملة السندات والأسهم والعمال والبنوك والموردين والعملاء وغيرهم من هم مهتمون بما تحتويه القوائم المالية من بيانات.
- **المعاملة المتساوية للمساهمين:** هي تزويدهم بنفس المعلومات وفي نفس الوقت.

وفي الأخير تقبلوا مني كل الاحترام والتقدير وخالص الشكر والعرفان.

القسم الأول: معلومات عامة.

الرجاء وضع إشارة (X) أمام العبارة المناسبة:

1) التخصص العلمي:

محاسبة ☐ مالية ☐ تدقيق ☐

اقتصاد ☐ مؤهلات تخصصات اخرى ☐

2) المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماجستير ☐ مؤهلات أخرى ☐

ماستر ☐ دكتوراه ☐

3) الفئة التي ينتمي إليها المجيب على الاستبيان:

محافظ حسابات ☐ خبير محاسب ☐

محاسب معتمد ☐ أستاذ جامعي ☐

4) الخبرة المهنية في مجال المراجعة القانونية:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات على 10 سنوات ☐

من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

القسم الثاني: معلومات خاصة بالدراسة المستهدفة.

المحور الأول: مساهمة المراجعة القانونية في تفعيل حوكمة الشركات.

1- تساعد المراجعة القانونية على ضمان حقوق المساهمين.

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
01	تساهم **الصفة القانونية** للمراجعة القانونية **في زيادة جودتها ووضع ثقة أكبر في تقريرها**.			
02	يعتبر **المساهمين المستفيد الأول** من **تقرير المراجع** الذي يمنح لهم تأكيد حول مدى الثقة في القوائم المالية.			
03	تعيين مراجع قانوني **مستقل، مؤهل وذو كفاءة، متحمل للمسؤولية** بغرض إبداء رأيه الفني المحايد من أهم الأدوات الرقابية الخارجية ضمن علاقة الوكالة.			

2- تساعد المراجعة القانونية في ضمان المعاملة المتساوية للمساهمين.

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
04	تساعد المراجعة القانونية المساهمين في **الحكم على مستويات عمل الإدارة.**			

05	تعمل المراجعة القانونية على **ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين** من خلال تزويدهم بالتقارير في الوقت نفسه.			
06	المراجع القانوني **يساعد في دعم الإفصاح وتوصيل التقارير ومنه المخاطر إلى المساهمين** من أجل اتخاذ القرار.			

3- تساعد المراجعة القانونية في ضمان مبدأ الشفافية والافصاح.

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
07	تعتبر المراجعة القانونية من أهم الآليات التي **تقلل التصادم بين المسيرين وأصحاب المصالح**.			
08	تساعد المراجعة القانونية في دعم **العدالة في الإفصاح عن القوائم المالية من خلال وصول المعلومات لكل مستخدميها.**			
09	تعمل المراجعة القانونية على ضمان **الإفصاح والشفافية في الوقت المناسب** عن كل البيانات والمعطيات المتعلقة بالشركة عن طريق تقاريرها وهذا ما يساهم في **اتخاذ القرارات المناسبة.**			

4- تساعد المراجعة القانونية في ضمان مسؤوليات مجلس الإدارة.

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
10	يقع على عاتق المراجعة القانونية **مسؤولية التأكد من عدم مخالفة الشركة للأنظمة والقوانين السارية** في الدولة، وكذا اكتشاف حالات الغش والتلاعبات.			
11	المراجعة القانونية **كافية لكشف الغش والتلاعبات** في البيانات المالية للشركة.			
12	**تقييم نظام الرقابة الداخلي** يمكن من **الحكم** على **فعالية التسيير** داخل الشركة.			
13	**لا يستجيب** المراجع القانوني **لضغوط الممارسة عليه** من إدارة المؤسسة.			

5- تساعد المراجعة القانونية في ضمان دور أصحاب المصالح.

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
14	للمراجعة القانونية فضل كبير في احترام حقوق أصحاب المصالح كما **يشرعها القانون الجزائري.**			
15	تساهم المراجعة القانونية في تفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح الشركة من خلال **تفعيل الدور الرقابي.**			
16	يضع **أصحاب المصالح الثقة الكاملة** في **التقرير** الذي يقدمه محافظ الحسابات والذي يعتمدون عليه في اتخاذ القرار.			

المحور الثاني: مساهمة المراجعة القانونية في تحسين جودة القوائم المالية.

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
17	ساهم **القانون 10-01** في زيادة الثقة في المراجعة الخارجية بالجزائر.			
18	إن **المسؤوليات المختلفة** التي تقع على عاتق المراجع القانوني تزيد من درجة الثقة في القوائم المالية.			
19	إن توفر **الكفاءة المهنية، الاستقلالية والحياد** لدى المراجع القانوني **يضفي ثقة** أكثر في الرأي الذي يبديه في تقريره عن جودة القوائم المالية.			
20	يعتبر **عدم تمكن** المراجع القانوني من **اكتشاف الغش** هو **عدم بذله العناية المهنية اللازمة.**			
21	عند فشل المراجع القانوني في اكتشاف الغش والأخطاء فإنه **يساءل قانونيا.**			

22	**يستفيد المسيرين** من تقرير المراجع القانوني في تحسين **جودة القوائم المالية بالأخذ بتوصياته.**			
23	**ليس** للمراجع القانوني **مصلحة** في **طمس حقيقة الوضعية المالية** للمؤسسة.			
24	**احترام خطوات المراجعة القانونية يضمن** اجراؤها بالطريقة الصحيحة ومنه **صدق وجودة القوائم المالية.**			
25	يتوفر لدى محافظي الحسابات **المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الجزائرية** التي تمكنه من اكتشاف الغش والأخطاء.			
26	إن **اتباع معايير التدقيق الجزائرية يحسن** من جودة تقرير المراجعة القانونية ومنه **جودة القوائم المالية.**			

.

.

الملحق رقم 02: قائمة المحكمين.

وقد قام الأساتذة التالية أسمائهم بتحكيم الاستبيان.

01- الدكتور زرقون محمد، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة ورقلة.

02- الدكتور مايو عبد الله، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة ورقلة.

03- الأستاذ دشاش عبد القادر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة ورقلة.

الملحق رقم 03: ألفا كرونباخ.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombred'éléments
0.620	26

الملحق رقم 04: مقاييس الاحصاء الوصفي.

Statistiquesdescriptives

البيان	N	Mini	Maxi	Moye	Ecart type
تساهم الصفة القانونية للمراجعة القانونية في زيادة جودتها ووضع ثقة أكبر في تقريرها.	52	1	3	2.65	0.623
يعتبر المساهمين المستفيد الأول من تقرير المراجع الذي يمنح لهم تأكيد حول مدى الثقة في القوائم المالية.	52	1	3	2.31	0.701
تعيين مراجع قانوني مستقل مؤهل وذو كفاءة متحمل للمسؤولية بغرض إبداء رأيه الفني المحايد من أهم الأدوات الرقابية الخارجية ضمن علاقة الوكالة.	52	1	3	2.73	0.528
N valide (listwise)	52				

Statistiquesdescriptives

	N	Mini	Maxi	Moye	Ecart type
تساعد المراجعة القانونية المساهمين في الحكم على مستويات عمل الإدارة.	52	2	3	2.73	0.448
تعمل المراجعة القانونية على ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين من خلال تزويدهم بالتقارير في الوقت نفسه.	52	1	3	2.60	0.603
المراجع القانوني يساعد في دعم الإفصاح وتوصيل التقارير ومنه المخاطر إلى المساهمين من أجل اتخاذ القرار.	52	1	3	2.69	0.579
N valide (listwise)	52				

Statistiquesdescriptives

	N	Mini	Maxi	Moye	Ecart type
تعتبر المراجعة القانونية من أهم الآليات التي تقلل التصادم بين المسيرين وأصحاب المصالح.	52	1	3	2.63	0.561
تساعد المراجعة القانونية في دعم العدالة في الإفصاح عن القوائم المالية من خلال وصول المعلومات لكل مستخدميها.	52	1	3	2.87	0.397
تعمل المراجعة القانونية على ضمان الإفصاح والشفافية في الوقت المناسب عن كل البيانات والمعطيات المتعلقة بالشركة عن طريق تقاريرها	52	2	3	2.92	0.269
N valide (listwise)	52				

Statistiquesdescriptives

	N	Mini	Maxi	Moy	Ecart type
يقع على عاتق المراجعة القانونية مسؤولية التأكد من عدم مخالفة الشركة للأنظمة والقوانين السارية في الدولة وكذا اكتشاف حالات الغش والتلاعبات	52	1	3	2.81	0.445
المراجعة القانونية كافية لكشف الغش والتلاعبات في البيانات المالية للشركة.	52	1	3	2.40	0.823
تقييم نظام الرقابة الداخلي يمكن من الحكم على فعالية التسيير داخل الشركة.	52	1	3	2.69	0.544
لا يستجيب المراجع القانوني لضغوط الممارسة عليه من إدارة المؤسسة.	52	1	3	2.46	0.670
N valide (listwise)	52				

Statistiquesdescriptives

	N	Mini	Maxi	Moy	Ecart type
للمراجعة القانونية فضل كبير في احترام حقوق أصحاب المصالح كما يشرعها القانون الجزائري.	52	1	3	2.33	0.785
تساهم المراجعة القانونية في تفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح الشركة من خلال تفعيل الدور الرقابي.	52	1	3	2.31	0.729
يضع أصحاب المصالح الثقة الكاملة في التقرير الذي يقدمه محافظ الحسابات والذي يعتمدون عليه في اتخاذ القرار.	52	2	3	2.75	0.437
N valide (listwise)	52				

Statistiquesdescriptives

	N	Mini	Maxi	Moye	Ecart type
ساهم القانون 10-01 في زيادة الثقة في المراجعة الخارجية بالجزائر.	52	1	3	2.50	0.577
إن المسؤوليات المختلفة التي تقع على عاتق المراجع القانوني تزيد من درجة الثقة في القوائم المالية.	52	1	3	2.71	0.498
إن توفر الكفاءة المهنية، الاستقلالية والحياد لدى المراجع القانوني يضفي ثقة أكثر في الرأي الذي يبديه في تقريره عن جودة القوائم المالية.	52	1	3	2.33	0.734
يعتبر عدم تمكن المراجع القانوني من اكتشاف الغش هو عدم بذله العناية المهنية اللازمة.	52	1	3	2.27	0.819
عند فشل المراجع القانوني في اكتشاف الغش والأخطاء فإنه يساءل قانونيا.	52	1	3	2.31	0.701
يستفيد المسيرين من تقرير المراجع القانوني في تحسين جودة القوائم المالية بالأخذ بتوصياته.	52	2	3	2.94	0.235
ليس للمراجع القانوني مصلحة في طمس حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة.	52	1	3	2.33	0.834
احترام خطوات المراجعة القانونية يضمن اجراؤها بالطريقة الصحيحة ومنه صدق وجودة القوائم المالية.	52	2	3	2.87	0.345
يتوفر لدى محافظي الحسابات المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الجزائرية التي تمكنه من اكتشاف الغش والأخطاء.	52	1	3	2.52	0.727
إن اتباع معايير التدقيق الجزائرية يحسن من جودة تقرير المراجعة القانونية ومنه جودة القوائم المالية.	52	1	3	2.79	0.457
N valide (listwise)	52				

الملحق05: تحليل التباين الأحادي.

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Significati on
S2	Inter-groupes	0.631	4	0.158	2.487	0.056
	Intra-groupes	2.983	47	0.063		
	Total	3.614	51			
S1	Inter-groupes	0.060	4	0.015	0.398	0.809
	Intra-groupes	1.758	47	0.037		
	Total	1.818	51			

ANOVA

		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Significati on
S2	Inter-groupes	0.713	4	0.178	2.886	0.032
	Intra-groupes	2.902	47	0.062		
	Total	3.614	51			
S1	Inter-groupes	0.115	4	0.029	0.791	0.537
	Intra-groupes	1.703	47	0.036		
	Total	1.818	51			
		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Significati on
S2	Inter-groupes	0.461	3	0.154	2.338	0.085
	Intra-groupes	3.154	48	0.066		
	Total	3.614	51			
S1	Inter-groupes	0.264	3	0.088	2.717	0.055
	Intra-groupes	1.554	48	0.032		
	Total	1.818	51			

		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Significati on
S2	Inter-groupes	0.055	3	0.018	0.249	0.862
	Intra-groupes	3.559	48	0.074		
	Total	3.614	51			
S1	Inter-groupes	0.034	3	0.011	0.308	0.820
	Intra-groupes	1.783	48	0.037		
	Total	1.818	51			

الملحق رقم 06: اختبار T-test

Test suréchantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
S1Q1	59.226	51	0.000	2.65385	2.5639	2.7438
S1Q2	52.884	51	0.000	2.67308	2.5716	2.7746
S1Q3	54.254	51	0.000	2.75901	2.5461	2.7451
S1Q4	76.086	51	0.000	2.78846	2.7149	2.8620
S1Q5	68.155	51	0.000	2.78205	2.7001	2.8640
S2	72.667	51	0.000	2.68269	2.6086	2.7568

الفهرس

الفهــرس

الإهداء.....I
شكر وتقدير.....II
ملخص.....III
قائمة المحتويات.....IV
قائمة الجداول.....V
قائمة الاشكال.....VI
قائمة الاختصارات والرموز.....VII
قائمة الملاحق.....VIII
المقدمة.....أ

الفصل الأول: الإطار النظري لكل من المراجعة القانونية، حوكمة الشركات والقوائم المالية.

تمهيد.....07
المبحث الأول:المفاهيم الأساسية للمراجعة القانونية وانعكاسات تطبيقها على كل من حوكمة الشركات وجودة القوائم.....08
المطلب الأول: المفاهيم الأساسية للمراجعة القانونية.....08
الفرع الأول: ماهية المراجعة القانونية.....08
الفرع الثاني: الإطار القانوني للمراجعة القانونية في البيئة الجزائرية.....12
المطلب الثاني: انعكاسات تطبيق المراجعة القانونية على تفعيل حوكمة الشركات.....19
الفرع الأول: المفاهيم الأساسية لحوكمة الشركات.....19
الفرع الثاني: دور المراجعة القانونية في تفعيل حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية. 23
المطلب الثالث:مساهمة المراجعة القانونية في تحسين جودة القوائم المالية.....26
الفرع الأول: جودة القوائم المالية.....26
الفرع الثاني: دور المراجعة القانونية في تحسين جودة القوائم المالية.....31
المبحث الثاني: دراسات سابقة.....33

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.....34
الفرع الأول: الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة الخارجية والحوكمة.....34
الفرع الثاني: الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة الخارجية وجودة القوائم المالية أو جودة المعلومة المحاسبية.....36
المطلب الثاني: مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية.....37
الفرع الأول: الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة الخارجية والحوكمة.....37
الفرع الثاني: الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة الخارجية وجودة القوائم المالية أو جودة المعلومة المحاسبية..37
خلاصة الفصل.....39

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية (عرض وتحليل الاستبيان).

تمهيد.....41
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.....42
المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة.....42
الفرع الأول: المنهج المتبع.....42
الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.....42
المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة.....43
الفرع الأول: أدوات الدراسة.....43
الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية المستعملة.....46
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.....46
المطلب الأول: نتائج الدراسة.....46
الفرع الأول: توزيع عينة الدراسة.....46

الفرع الثاني: مقاييس الإحصاء الوصفي.....51

الفرع الثالث: التباين الأحادي.....58

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.....60

الفرع الأول: تفسير وتحليل نتائج الدراسة.....60

الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة.....61

خلاصة الفصل.....64

الخاتمة 66

قائمة المصادر والمراجع.....71

الملاحق.....78

الفهرس.....90