أثر مبادئ حوكمة المؤسسات على استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات

The impact of corporate governance principles on Independence and objectivity of external auditor

بن عيسى خضرة
جامعة مصطفى اسطمبولي معسكر
مخبر المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بحث و إبداع
benaissakhadra133@gmail.com

كربوش محمد
جامعة مصطفى اسطمبولي معسكر
مخبر المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بحث و إبداع
m.kerbouche@univ-mascara.dz

المؤلف المرسل: بن عيسى خضرة، **الإيميل:**benaissakhadra133@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2020/08/06 تاريخ القبول: 2020/08/09 تاريخ النشر: 2020/08/11

الملخص

يعتبر وجود محافظ الحسابات كجهة رقابية خارجية أحد ركائز ومقومات الاقتصاد الوطني الذي يعتبر بمثابة الترياق المضاد للفساد المالي والإداري، نظرا لإضفائه نوعا من الموثوقية والمصداقية على القوائم المالية، خدمة لحقوق المساهمين وأصحاب المصالح، حيث أن قيام محافظ الحسابات بهذا الدور المحوري يفرض عليه أن يبقى محافظا على استقلاليته التي تعد شرطا اساسيا في مهنة مراجعة الحسابات.

وتهدف دراستنا إلى معرفة دور قواعد العمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية لحوكمة المؤسسات وقد توصلت النتائج إلى وجود العلاقة ذات دلالة المعنوية بين قواعد العمل محافظ الحسابات ومبدأ الإفصاح والشفافية.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، الإفصاح والشفافية، الاستقلالية والموضوعية، العناية المهنية، الكفاءة المهنية.

ABSTRACT

The presence of the external auditor of the accounts control as an external one of the Pillars and the foundations of the national economy, which is considered as an Antidote financial and administrative corruption, due to Advaih kind of

reliability And credibility to the financial statements, service to the rights of shareholders and Stakeholders, as the external auditor in this pivotal role requires him to Remain conservative its independence, which is a prerequisite in the auditing Profession.
Our study aims to identify the role of external auditor in applying corporate governance principles. The results have reached à significant relationship between the Independence and objectivity of the external auditor and the application of the principles of governance.

Keywords : external auditor, Governance Principles, Independence and objectivity

Jel classification code:

1. المقدمة

خلال السنوات الأخيرة شهد القطاع المالي العديد من التحولات نتيجة لسلسلة الازمات المالية التي مست العديد من المؤسسات الكبرى خاصة في الدول المتقدمة، والتي بدأت بالأسواق المالية للولايات المتحدة الأمريكية لتمتد إلى الأسواق المالية في أوروبا والعديد من الدول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية ، وقد سبقت هذه الازمة المالية فضائح المالية مست كبريات الشركات الأمريكية أهمها: أزمة شركة **Ernon** و التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001، وكذلك أزمة شركة **World com** الأمريكية للاتصالات عام 2002، وما ترتب عنها من انهيار أكبر شركات المراجعة في العالم **ARTHAR INDERSON** والتي تسببت في خلق أزمة ثقة في عمل المراجع (محافظ الحسابات)، وكنتيجة لهذه الأزمات المالية المختلفة التي حدثت وما صاحبها من ضياع حقوق أصحاب المصالح، وفقد ثقة المستثمرين، أصبح لزاما على الاقتصاديين والمهتمين إيجاد حلول لهذه الأزمة وذلك من خلال دراسات التي أجريت حول أسباب هذه الأزمات، حيث وجدوا أن هذه الأسباب ترجع في معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، ومع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع في أحد جوانبه الهامة إلى دور محافظي الحسابات وتأكيدهم على صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية وذلك خلافاً للحقيقة مما كان له الأثر الواضح للضرر الذي لحق بالمستثمرين نتيجةً لعدم تزويدهم أو حتى الإشارة تحذيراً لهم

على الحالة الاقتصادية التي ستؤول إليها هذه الشركات التي وظفوا أموالهم فيها سعياً للربح لا الخسارة الفادحة التي لحقت باستثماراتهم.

بإضافة إلى ما سبق فإن افتقار إدارة إلى الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف ونقص الخبرة والمهارة وكذلك اختلال هياكل التمويل وعدم القدرة على توليد تدفقات نقدية داخلية كافية لسداد الالتزامات المستحقة عليها والشفافية بجانب إظهار المعلومات المحاسبية لحقيقة الأوضاع المالية للمؤسسة يعتبر من أهم أسباب انهيار المؤسسات.

ومع تزايد ظاهرة العولمة المالية بكل آلياتها من تحرير أسواق رأس المال ونزع كل القيود المؤسسة وتقليص دور الدولة في الحياة الاقتصادية، كان لزاماً على إدارات المؤسسات أن تتبنى مسؤولياتها تجاه مواجهة الخطر .وقد نادى الكثير من المحاسبين والمحللين الماليين للمؤسسات والمنظمات الأجنبية والدولية والمحلية على وجه الخصوص باتخاذ استراتيجيات لمواجهة مثل هذه الأزمات فكان موضوع حوكمة المؤسسات **(Corporate Governance)** من المواضيع الهامة التي يجب ان تتبناها تلك المؤسسات بسبب ضعف النظام القانوني.

كما تجدر الإشارة إلى أنه بالإضافة إلى دور الإدارة فإن دور محافظ الحسابات لا يمكن الاستهانة به في تقييم صحة القوائم المالية والمخاطر المالية التي قد تتعرض لها المؤسسات ونظرا لهذه أهمية، فقد وضعت التشريعات في مختلف دول العالم العديد من القيود على المهام التي يمكن ان يقوم بها محافظ الحسابات أثناء تأديته لوظيفة الرقابية على الأعمال التي تقوم بها الإدارة بصفته وكيلا عن المساهمين وليس في خدمة الإدارة. كما وضحت التشريعات المختلفة المهام التي على محافظ الحسابات القيام بها في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها دون التدخل في التسيير، وأنه يمارس هذه تحت مسؤولية الشخصية، حيث يواجه أثناء تأديته لمهامه ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي: مسؤولية مدنية، جزائية وانضباطية. فانطلاقا من أهمية القوائم المالية كمخرجات لأي نظام محاسبي فإن تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات سيحقق قدراً ملائماً من الطمأنينة للمستثمرين ومتخذي القرار حيث تعمل أليات ومبادئ حوكمة المؤسسات بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة من خلال أحكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة المؤسسة ومحافظ الحسابات.

حيث تصنف مجموع الآليات المستخدمة إلى نوعين من آليات الحوكمة، حيث يختص النوع الأول بإدارة المؤسسة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية، قوة واستقلال لجنة المراجعة الداخلية، ودرجة اعتماد إدارة المؤسسة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة .بينما

يختص النوع الثاني بمحافظ الحسابات الذي يقوم باعتماد القوائم والتقارير المالية الخاصة بالمؤسسة وإبداء رأيه الفني عليها. (Zechner, (Mar.1999),, p. 19)

فمن خلال مبادئ الحوكمة التي تنظم عمل المؤسسات وتساهم في نجاحها واستمرارها، قد تشكلت العديد من اللجان التي أصدرت توصياتها بضرورة تفعيل الدور الذي يمارسه محافظ الحسابات للحد من التلاعب بالتقارير المالية، كما قامت العديد من الهيئات المشرفة على أسواق المال في معظم دول العالم، بإصدار معايير وقواعد لحوكمة المؤسسات، وقد أكدت هذه التوصيات والقواعد والمعايير، على أهمية ودور محافظ الحسابات.

فالحوكمة المؤسسات ترتكز على محافظي الحسابات باعتبارهم من المحددات الخارجية التي تقوم عليها، فالمصادقة على صحة وانتظامية الكشوفات والتقارير المالية وحماية حقوق المساهمين والدفاع عنهم بالإضافة إلى التأكد من مدى التزام المؤسسة بقواعد الشفافية والإفصاح، تعد من الأمور الضرورية للحد من الفساد المالي والإداري، وهو ما يجعل المؤسسات قادرة على تحقيق أهدافها وبالتالي الاستمرارية.

على هذا الأساس وفي ظل الاعتماد شبه التام من المساهمين وأصحاب المصالح على محافظ الحسابات، يمكن طرح التساؤل التالي:

ما مدى تأثير مبادئ حوكمة المؤسسات على الاستقلالية والموضوعية محافظ الحسابات في الجزائر؟

قصد الإجابة عن هذه الإشكالية ارتأينا أن نفترض ما يلي: توجد علاقة ارتباط قوية ذات دلالة معنوية بين مبادئ الحوكمة المؤسسات والاستقلالية والموضوعية محافظ الحسابات وكذا توجد علاقة تأثير إيجابي ذات دلالة معنوية بين مبادئ الحوكمة المؤسسات والاستقلالية والموضوعية محافظ الحسابات.

وفي سبيل الوصول لأهداف الدراسة اعتمدنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي والذي يقوم على الاطلاع على الدراسات السابقة وتحديد الخلفية النظرية لطبيعة حوكمة المؤسسات ومبادئها ودورها في تعزيز استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات، وفي الجانب التطبيقي تم اعتماد على المنهج الإحصائي التحليلي الذي يعطينا وصفا رقميا يوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها ودرجات ارتباطها مع الظواهر الأخرى.

2. الجانب النظري

1.2 مفهوم الحوكمة المؤسسات:

يعد مصطلح الحوكمة من المفاهيم التي عرفت انتشارا سريعا في مجال الإدارة، فقد اتفق الباحثون على أن الحوكمة هي أحد الدعائم الأساسية لإنعاش أي مؤسسة واستمرار نجاحها على المدى البعيد، فمصطلح الحوكمة المؤسسات هو الترجمة المختصرة للمصطلح (زايدي،، يومي 18و19/ 2003/11، صفحة 4) **Corporate Governance** وقد تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح، حيث يدل كل تعريف على وجهة النظر التي تتبناها الجهة المقدمة لهذا التعريف، حيث:

تعرف مؤسسة التمويل الدولية **(IFC)**: الحوكمة بأنها: النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات بالتحكم في أعمالها (,(Alamgir M, May. (2007)

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **(OECD)** على أنها: "مجموعة من العلاقات بين القائمين على إدارة ومجلس الإدارة والمساهمين والأطراف الأخرى ذات المصلحة داخل الشركة، متضمنا ذلك هيكل الأهداف الموضوعة من قبل الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف مع رقابة محددة ومستمرة للأداء" ,Alain jounot et Christaine Lallement, , 2003) p. 75)

في حين يعرفها **moerland**:" بأنها مجموعة الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كل من الانضباط **discipline** والشفافية **transparance** والعدالة **fairness** وبالتالي تهدف الحوكمة المؤسسة إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة وللمجتمع ككل ,Moerland.p.w) 2000, p. 23)

كما يعرفها **(G.Charreaux)** بأنها: مجموعة الميكانيزمات التي تهدف إلى تحديد السلطات والتأثير على قرارات المديرين" (Gérard Sharreaux, 1997, pp. 421-422)

ويعرف كل من **Hermanson** و**Rittenberg** حوكمة المؤسسات بأنها " عمليات تتم من خلال إجراءات تتخذ من قبل أصحاب المصالح لتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها من خلال مراقبة مخاطر المؤسسة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في انجاز أهداف المؤسسة وحفظ قيمها. (Hermanson, 2003,, p. 27)

وبصفة عامة، يمكن تعريف حوكمة الشركات على أنها":الآلية التي بموجبها يتم تحفيز جميع الأفراد العاملين في الشركة أيا كانت مواقعهم فيها، على جعل سلوكياتهم وممارساتهم الفعلية تتناغم مع استراتيجية الشركة الهادفة ورؤيتها في تعظيم قيمتها المضافة، ومن تم تحقيق مبدأ العدالة والتوازن بين مصالح الإدارة التنفيذية من جهة، ومصالح الأطراف الأخرى بمن فيهم الملاك من جهة أخرى (Adri, September 2015, p. 173)

2.2 محددات حوكمة المؤسسات

هناك اتفاق بإجماع على أن الاستفادة من مزايا الحوكمة المؤسسات من عدمه يتوقف على مدى توافر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم والجيد لمبادئ حوكمة المؤسسات، وتنقسم هذه المحددات إلى المحددات الداخلية التي تشمل القواعد والأسس والأساليب التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة بين مجلس الإدارة والإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هؤلاء الأطراف، بإضافة الى المحددات الخارجية التي تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال والقوانين المؤسسات والقوانين تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والقوانين الإفلاس ودرجة تنافسية أسواق السلع وعوامل الإنتاج وكذا كفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشاريع وفعالية الهيئات والأجهزة الرقابية في تنفيذ رقابة صارمة على المؤسسات، بإضافة الى الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق مثل المدققين، المحاسبين، المحامين، الشركات المدرجة في السوق المالي...إلخ.

وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة المؤسسة، ويقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص. (Fawzy, 2003)

3.2 أهمية حوكمة المؤسسات

تقوم حوكمة المؤسسات على تحديد العلاقة بين المستثمرين ومجالس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وأصحاب المصالح وتهدف إلى زيادة قيمة استثمارات حملة الأسهم إلى أقصى درجة ممكنة على المدى الطويل، وذلك عن طريق تحسين أداء المؤسسات، وترشيد اتخاذ القرارات فيها، وقد اكتسبت حوكمة المؤسسات هذه أهمية الكبرى من الضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة، كما ان ضعف نوعية

المعلومات تؤدي إلى منع الإشراف والرقابة، وتعمل على انتشار الفساد وانعدام الثقة (Claessens, (December 6th, 2004).)

وعليه يؤدي إتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات إلى خلق الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية، ومكافحة مقاومة المؤسسات للإصلاح، وقد أدت الأزمات المالية المتعاقبة إلى اتخاذ نظرة عملية عن كيفية استخدام حوكمة الشركات لمنع وقوع في الأزمات المالية الجديدة، وبصفة عامة فان أهمية حوكمة المؤسسات تكمن في النقاط التالية: (الشواورة،، 2009،، صفحة 1)

جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية والحد من هروب رؤوس الأموال المحلية إلى الخارج وزيادة النمو وتعظيم حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وخفض تكاليف المعاملات التي تكمن في تكاليف التنظيم وإدارة الأعمال وزيادة ثقة المستثمرين، وكذا ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء المؤسسة في المستقبل والإفصاح الكامل عن أداء المؤسسة والوضع المالي الذي من شأنه أن يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه المؤسسات ورفع الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري المؤسسة ومجلس الإدارة والمساهمين بإضافة الى زيادة فرص التمويل وإمكانية الحصول على مصادر أرخص للتمويل وتدعيم تنافسية المؤسسات في الأسواق المالية العالمية.

حيث تعتبر حوكمة المؤسسات عنصرا مهما في زيادة الفعالية الاقتصادية، وذلك من خلال تمكين الإدارة ومجلس الإدارة من تعقب الأهداف ذات الفائدة لكل من المؤسسة والمساهمين، كما تسهل بشكل فعال الرقابة.

4.2 مبادئ حوكمة المؤسسات:

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد حرصت العديد من الجهات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع مبادئ محددة لتطبيقه من بينها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **(OECD)**، بورصة الأوراق المالية بنيويورك، بنك التسويات الدولي **(BIS)** المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية **(IOSCO)** ولكن أكثرها قبولا واهتماما من قبل الباحثين هي المبادئ الصادرة عن المنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **(OECD)** عام 1999 وقد تم إضافة مبدأ في 2004 (Abu-Tapanjeh, (2009)., p. 558)، ويمكن إيجاز أهم المبادئ التي وضعتها **(OECD)** في النقاط التالية: (Abu-Tapanjeh, (2009)., p. 560)

1.4.2 *ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات:*

بحيث يجب أن يكون هذا الإطار ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق وكفاءتها، ويكون هذا الإطار قادرا على تكوين أسواق مالية تتسم بالشفافية والوضوح وتركز المؤسسة كذلك في هذا المبدأ أن يكون هذا الإطار متوافقا مع نصوص القانون ويضمن توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات.

2.4.2 *حفظ حقوق جميع المساهمين:*

وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد من الأرباح ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

3.4.2 *المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:*

وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

4.4.2 *الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح:*

وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على المؤسسة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة، ويقصد بأصحاب المصالح العمال وحملة السندات والموردين والعملاء.

5.4.2 الإفصاح والشفافية:

يعتبر هذا المبدأ من أهم مبادئ الحوكمة التي ركزت عليها المؤسسة لأنه بدون الإفصاح والشفافية في البيانات الصادرة عن الشركة لن تكون هناك فرصة مناسبة لتحقيق وتنفيذ المبادئ الأخرى التي تضمنتها الحوكمة إذ يتناول هذا المبدأ الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور محافظ الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.

6.4.2 مسؤوليات مجلس الإدارة:

وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

5.2 مفهوم محافظ الحسابات

نظرا لأهمية محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية والدور الكبير الذي يلعبه حيث يتجلى هذا الدور في انفصال ملكية المؤسسة عن تسير فلم يعد للمالك أي دخل في تسير بل له الحق في تعين شخص مستقل يمثله في تدقيق جميع الأمور المالية والمحاسبية وحتى الإدارية وهذا راجع للثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المؤسسة كونها تقوم باحتياجات تلك الأطراف من خلال راي فني محايد والمستقل بخصوص التقارير المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة، فقد تعددت المفاهيم التي تطرقت الى مفهوم محافظ الحسابات فحسب المادة 22من قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على انه: كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها لأحكام التشريع المعمول به، (http://benaichabadis.org/LOI-10-01.pdf)

وحسب المادة 715 مكرر 04 من قانون تجاري الجزائري على انه الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة الى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها. (https://droit.mjustice.dz/code_commerce_ar.pdf)

من خلال هذين تعريفين نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علنيا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية التامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل ابداء رايه في عدالة المركز المالي.

6.2 أهم قواعد عمل محافظ الحسابات

لممارسة مهنة مراقبة الحسابات على الشخص القائم التزام بمجموعة من القواعد نذكر منها:

1.6.2 الاستقلالية والموضوعية

حتى يتسنى للمدقق اصدار حكم او راي صادق عن حالة مالية يجب عليه ان لا يملك عند تنفيذ مراقبة أي مصلحة او ربح قد يؤثران على استقلالية والموضوعية الحكم.

2.6.2 العناية المهنية

تنص المادة 49 من قانون 91-08 على ان يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية العامة على العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج. أي على محافظ الحسابات ان يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بمراجعة حسابات الشركة واعداده لتقرير كالتخطيط للمراجعة واشراف على مساعديه، والتأكد من الأدلة والبراهين المتحصل عليها، اعداداه اوراق

العمل المراجعة، تقيمه للقوائم المالية، وابدائه رأي الفني المحايد، مع التزام مقايس الفحص والواجبات المهنية.

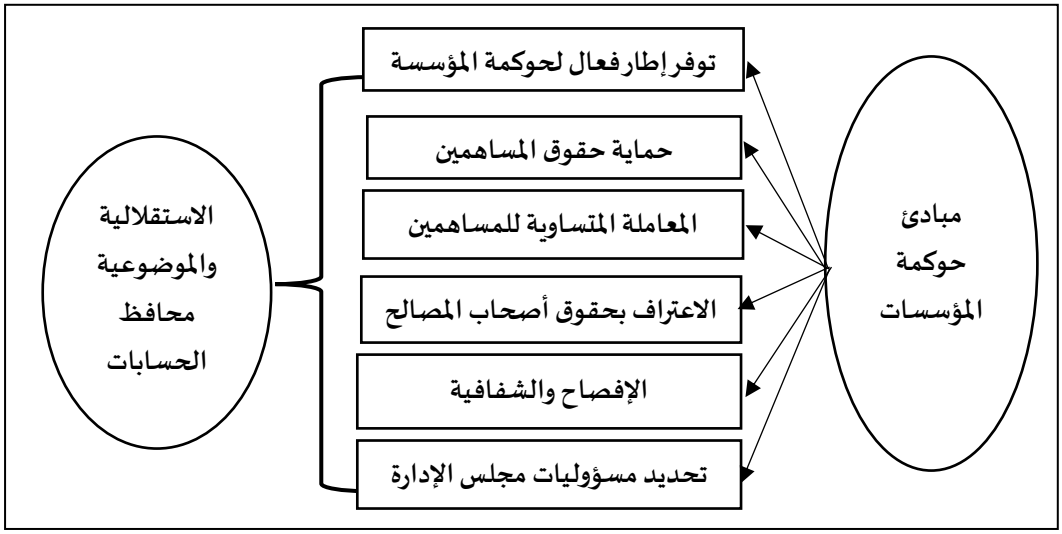
3.6.2 الكفاءة المهنية

لكي يزاول المحافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه عليه ان يتمتع بالتأهيل العلمي والعملي واكتساب معارف مختلفة منها: معرفة المعمقة في المحاسبة والتمكين الكبير بالتنظيم المحاسبي والتقنيات المراجعة، ومعارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها والتنظيم العام ومحيطها وكذا معارف الكافية في قانون الاعمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية (بلال، 2012/2011، الصفحات 93-94)

3. منهجية الدراسة

تأسيسا على الإطار النظري للبحث ومراجعة الدراسات السابقة وبعد تحديد مشكلة الدراسة ولتوجه نحو اختبار ما تم افتراضه قمنا ببناء نموذج افتراضي يعكس العلاقات بين متغيرات الدراسة وفق النموذج التالي:

الشكل 1: نموذج الدراسة



المصدر: من اعداد الباحثين باعتماد على الدراسات السابقة

1.3 العينة الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية **(SARL)**، حيث تم توزيع **82** استبانة، وقد تم اختيار العينة بطريقة العينة العشوائية حيث بلغ عدد استبيانات الموزعة والمسترجعة **50** استبيان وفق الجدول التالي:

الجدول 1: عدد الاستبيانات الموزعة والمسترجعة

	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المسترجعة	النسبة المسترجعة
المؤسسات الاقتصادية (SARL)	82	50	60.97%

المصدر: من اعداد الباحثتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول الموضح لعدد الاستبيانات الموزعة والمسترجعة، يتبين لنا أن تم توزيع **(82)** استبيان واسترجع منها **(50)** استمارة أي ما يمثل نسبة **(60.97%)** من مجموع الاستمارات

الموزعة وهي نسبة استرجاع متوسطة ومناسبة، وقد تم توزيع الاستبيان على مستوى المؤسسات الاقتصادية **(SARL)**.

2.3 متغيرات الدراسة

اعتمدنا على 6 متغيرات مستقلة في دراستنا تمثل مبادئ الحوكمة (توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة، حماية حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية للمساهمين، الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة) نعتقد أنها مفسرة لمتغير الاستقلالية والموضوعية محافظ الحسابات، ولغرض ترتيب الاهمية للعوامل الديمغرافية لعينة البحث، تم الاستعانة بمعامل الاختلاف الذي يحسب وفق العلاقة (معامل الاختلاف= الانحراف المعياري / الوسط الحسابي)، وجاءت النتائج كالتالي:

الجدول 3: ترتيب الاهمية لمتغيرات العوامل الديمغر افية

المتغير	معامل الاختلاف	الترتيب
الخبرة المهنية	**0.562**	**1**
العمر	**0.515**	**2**
عدد المساهمين	**0.487**	**3**
الجنس	**0.336**	**4**

المصدر: من اعداد الباحثتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

توضح نتائج الجدول أن متغير الخبرة المهنية احتل المرتبة الاولى بمعامل اختلاف (0.562) يليه العمر، العدد المساهمين، الجنس على التوالي، يشير ذلك الى أن درجة التزام محافظ الحسابات بالاستقلالية والموضوعية تتأثر بالدرجة الأولى بخبرته المهنية.

4. النتائج

1.4 تحليل الاعتمادية لمتغيرات الدراسة

إن الهدف من تحليل الاعتمادية هو التحقق من وجود درجة عالية من الاتساق الداخلي بالنسبة المتغيرات محل الدراسة، أي إلى أي مدى يمكن لهذه العبارات أن تحقق إجابات

مماثلة إذا تم استخدامها في فترة زمنية أخرى .ويعتبر أسلوب كرو نباخ ألفا من الأساليب الأكثر شيوعا لتقييم الاعتمادية بين بنود المتغير الخاضع الدراسة من خلال هذا تم حساب معامل الاتساق كرو نباخ ألفا للبنود الخاصة بمتغيرات الدراسة وفق الجدول التالي:

الجدول 4: نتائج تحليل الاعتمادية لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	عدد العبارات	قيمة معامل Cronbach α
الاستقلالية والموضوعية	6	0.887
توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة	4	0.810
حماية حقوق المساهمين	6	0.762
المعاملة المتساوية للمساهمين	4	0.855
الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح	4	0.824
الإفصاح والشفافية	5	0.883
تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة	5	0.878

المصدر: من اعداد الباحثتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل الاتساق كرو نباخ ألفا للمتغيرات الاستقلالية والموضوعية، توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة، حماية حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية للمساهمين، الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة: تساوي 0.887 و0.810 و0.762 و0.855 و0.824 و0.883 و0.878 على التوالي وهي تفوق القيمة 0.7، فحسب دراسة (**khandwalla's 1977**) يمكننا الجزم بالاتساق الداخلي بين بنود هذه المتغيرات.

2.4 تحليل علاقات الارتباط:

من أجل دراسة العلاقة بين الاستقلالية والموضوعية محافظ الحسابات وكل من إطار فعال لحوكمة المؤسسة، حماية حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية للمساهمين، الاعتراف بحقوق

أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة، تم الاعتماد على معامل الارتباط لسبيرمان.

أفادت الفرضية الأولى وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين الاستقلالية والموضوعية محافظ الحسابات وكل من إطار فعال لحوكمة المؤسسة، حماية حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية للمساهمين، الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة ومن ملاحظة الجدول التالي تبين وجود 6 علاقات ارتباط معنوية من أصل06 علاقات مع بعد الاستقلالية والموضوعية محافظ الحسابات بما يشكل نسبة **(100%)**من مجموع العلاقات وهذه القيمة تسمح بقبول الفرضية الأولى والتي مفادها (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين الاستقلالية والموضوعية محافظ الحسابات وكل من إطار فعال لحوكمة المؤسسة، حماية حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية للمساهمين، الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة (مبادئ حوكمة المؤسسات) للعينة المدروسة و الجدول التالي يوضح العلاقة بين الاستقلالية والموضوعية محافظ الحسابات ومبادئ حوكمة المؤسسات (إطار فعال لحوكمة المؤسسة، حماية حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية للمساهمين، الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة).

الجدول5 : حساب معامل سبيرمان بين الاستقلالية والموضوعية محافظ الحسابات ومبادئ حوكمة المؤسسات

المتغيرات	معامل ارتباط لسبيرمان	القيمة الاحتمالية
إطار فعال لحوكمة المؤسسة	0.812**	.000
حماية حقوق المساهمين	0.630**	.000
المعاملة المتساوية للمساهمين	0.819**	.000
الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح	0.804**	.000
الإفصاح والشفافية	0.795**	.000
تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة	0.876**	.000

المصدر: من اعداد الباحثتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أن العلاقة الارتباط بين إطار فعال لحوكمة المؤسسة والاستقلالية محافظ الحسابات وبين حماية حقوق المساهمين والاستقلالية محافظ الحسابات وبين المعاملة المتساوية للمساهمين والاستقلالية محافظ الحسابات وبين الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح

والاستقلالية محافظ الحسابات وبين الإفصاح والشفافية و والاستقلالية محافظ الحسابات وبين تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة والاستقلالية محافظ الحسابات وتقدر معاملات الارتباط ب (0.812)، (0.630)، (0.819)، (0.804)، (0.795)، (0.876) على الترتيب وهي علاقات قوية جدا، ومن جهة الأخرى هناك علاقات ارتباط ذات دلالة المعنوية أقل من مستوى المعنوية (0.01) وهي مقبولة احصائيا تدل على الدور المهم الذي تلعبه مبادئ حوكمة المؤسسات(إطار فعال لحوكمة المؤسسة، حماية حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية للمساهمين، الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة) في تعزيز الاستقلالية والموضوعية محافظ الحسابات وهذا يدل على أن استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات تتعزز بصورة أكبر من خلال تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات وهو ما أكدته كل من دراسة Abdussalam Mahmoud Abu-Tapanjeh 2009.

3.4 تحليل علاقة التأثير:

1.3.4 تأثير مبادئ حوكمة المؤسسات على استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات:

من خلال دراسة العلاقة بين مبادئ حوكمة المؤسسات والاستقلالية والموضوعية محافظ الحسابات سنحاول صياغة المعادلة القياسية للانحدار المتعدد، وسنفرض أن هذه العلاقة الخطية وتكتب على الصيغة التالية:

$$(1) \quad Y= \alpha+\beta_1X_1+ \beta_2X_2+ \beta_3X_3+...+ \beta_nX_n$$

Y : المتغير التابع.

$X_1, X_2,... X_n$: المتغيرات المستقلة.

α : الثابت.

ومن أجل اختبار الفرضية التي مفادها أن هناك تأثير ذو دلالة لمبادئ حوكمة المؤسسات (إطار فعال لحوكمة المؤسسة، حماية حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية للمساهمين، الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة) على استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات تم اعتماد تحليل الانحدار المتعدد **Multi Régressions Analyses**باستخدام برنامج **spss24** وفي ضوء هذه الفرضية جرت صياغة علاقة دالية بين القيمة الحقيقية للمتغير التابع (استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات

)والمتغيرات التفسيرية الرئيسية (إطار فعال لحوكمة المؤسسة، حماية حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية للمساهمين، الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة) وفيما يلي العلاقة المقدرة وقيم مؤشراتها الإحصائية المحسوبة على مستوى عينة البحث.

ومعادلة النموذج تكتب بالصيغة التالية:

$$Y= 0.17 + 0.66X_1 + 0.36X_2 + 0.23\ X_3 + 0.30X_4 + 0.31X_5 + 0.31\ X6 \quad (2)$$

(8.787) (4.831) (6.167) (9.149) (8.877) (7.431)

R_2 **=0.969** F_{Cal}=254.041

( ): قيمة ستودنت المحسوبة، **Y** استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات، X_1: إطار فعال لحوكمة المؤسسة ، X_2: حماية حقوق المساهمين ، X_3: المعاملة المتساوية للمساهمين،X_4 : الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح ، X_5: الإفصاح والشفافية ، X_6: تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة.

الجدول 6: نتائج تحليل علاقة التأثير(مبادئ حوكمة المؤسسات / استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات)

	درجة الحرية	قيمة F المحسوبة	قيمة F المجدولة عند مستوى المعنوية 5%	القيمة الاحتمالية
النموذج الانحدار	49	254.041	2.29	.000a

المصدر: من اعداد الباحثتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نجد أن معامل التحديد المصحح لهذا النموذج بلغ قيمة**0.969** وهذا معناه أن التباين الذي مقداره **% 96** الحاصل في الفعالية التنظيمية تباين مفسر بواسطة المتغيرات المستقلة المكونة لهذا النموذج والباقي **4%** يرجع إلى عوامل أخرى لم تدخل النموذج الانحدار، كما يمكن أن نلاحظ من خلال قيم ستودنت المحسوبة الموجودة بين قوسين تحت وسائط النموذج كلها أكبر من قيمة ستودنت الجدولية 1.67 وبتالي فإن هذه الوسائط لها دلالة إحصائية .اذ يمكن الاعتماد على هذه المتغيرات من أجل تفسير الاستقلالية والموضوعية محافظ الحسابات ويمكن الحكم على صلاحية النموذج من خلال قيمة فيشر المحسوبة والتي بلغت 254.041،

هذه القيمة أكبر من قيمة فيشر الجدولية والتي تساوي 2.29 عند درجة حرية (6، 49) وهذا ما بين صلاحية النموذج.

5. المناقشة

فيما يخص قيمة معلمة المتغير الأول المتمثل في بعد إطار فعال لحوكمة المؤسسة له تأثير موجب على استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات بحيث أن قيمة المعلمة تساوي 0.66 وهي تدل على أن زيادة بمقدار الوحدة واحدة في إطار فعال لحوكمة المؤسسة سيؤدي إلى زيادة مقدارها 66 **%** في استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات أما قيمة معلمة المتغير الثاني المتمثل في البعد حماية حقوق المساهمين تساوي 0.36 وهي تدل على أن زيادة بمقدار الوحدة واحدة في حماية حقوق المساهمين سيؤدي إلى زيادة قدرها 36 % في استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات أما قيمة معلمة المتغير الثالث المتمثل في البعد المعاملة المتساوية للمساهمين تساوي 0.23 وهي تدل على أن زيادة بمقدار الوحدة واحدة في المعاملة المتساوية للمساهمين سيؤدي إلى زيادة قدرها23 **%** في استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات أما قيمة معلمة المتغير الرابع المتمثل في البعد الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح تساوي 0.30 وهي تدل على أن زيادة بمقدار الوحدة واحدة في الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح سيؤدي إلى زيادة قدرها 30% في استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات أما قيمة معلمة المتغير الخامس المتمثل في البعد الإفصاح والشفافية تساوي 0.31 وهي تدل على أن زيادة بمقدار الوحدة واحدة في الإفصاح والشفافية سيؤدي إلى زيادة قدرها 31 % في استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات أما قيمة معلمة المتغير السادس المتمثل في البعد تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة تساوي 0.31 وهي تدل على أن زيادة بمقدار الوحدة واحدة في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة سيؤدي إلى زيادة قدرها 31 % في استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات هذه النتيجة تتفق وبشكل كبير مع دراسة كل من Marcus J. Kurtz and Andrew Schrank 2007 ودراسة Tishisa L. Braziel 2009 و دراسة Adri W.A.J. van der Merwe 2015 التي توصلت أن استقلالية محافظ الحسابات تتأثر بمدى تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة.

6. الخاتمة

إن سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من المؤسسات، أدت بها إلى افتقاد ثقة المستثمرين بسبب عدم الصدق في المعلومات المالية والتلاعبات المحاسبية التي حدثت فيها، ويرجع السبب في ذلك لعدم نزاهة محافظ الحسابات في المصادقة على المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية، الأمر الذي أدى إلى اتخاذ إجراءات من أجل تفادي وقوع مثل هذه

الفضائح بهدف إرجاع الثقة لهنة محافظ الحسابات وتدعيم استقلاليته وموضوعيته من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة، فالحوكمة المؤسسات تمثل الكيفية التي تدار بها الشركات، والطريقة التي تمكنها من حل العديد من المشاكل التي تواجهها بشكل عام وبشكل خاص المشاكل المالية، وأهمها فقدان الثقة والمصداقية في التقارير والقوائم المالية وذلك من خلال تعزيز الافصاح والشفافية فيها، وتعتبر أيضا كمؤشر عن تحقيق الشركة لأهدافها بالدرجة الأولى. ومن خلال النتائج المتوصل إليها يمكننا الإجابة على الإشكالية الدراسة تؤثر مبادئ حوكمة المؤسسات إيجابيا على استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات وأن استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات تتعزز بصورة أكبر من خلال تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.

7. المراجع

- **الأطروحات**:

1-بلال تواتي، (2012/2011)، دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة التدخل ضمن نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية والتسيير العلوم التجارية جامعة فرحات عباس، سطيف الجزائر.

- **المقالات**:

-فيصل محمود الشواورة، (2009)، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في شركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد25 ، العدد الثاني، ص 1.

- **المداخلات**:

-كمال بوعظم وعبد السلام زايدي، (يومي 18و19/ 2003/11)، حوكمة الشركات ودورها في تقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر.

- **مو اقع الانترنيت**:

-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد رقم 42 قانون رقم10 المؤرخ في 2010/07/29 متعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات محاسب المعتمد، مادة 22 ص07.

http://benaichabadis.org/LOI-10-01.pdf

-القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص184.
https://droit.mjustice.dz/code_commerce_ar.pdf

Books

-Alain, j. & Christaine, L. (2003). *Management Développement durable vers une nouvelle gouvernance des entreprises*: Afnor, France.
-Charreaux, G. (Ed.). (1997). *Le gouvernement des entreprises : Corporate Governance : théories et faits*
- Moerland, P. W. (2000). Changing models of corporate governance in OECD countries. In *Privatization, Corporate Governance and the Emergence of Markets* (pp. 69-82). Palgrave Macmillan, London.

Journals

-Abu-Tapanjeh, A. M. (2009). Corporate governance from the Islamic perspective : A comparative analysis with OECD principles. *Critical Perspectives on accounting*, *20*(5), 556-567.
-van der Merwe, A. W., De Jongh, D., Schulschenk, J., & Nieuwoudt, M. D. (2015). An Analysis of the Prominence of Corporate Governance in South African Media for the Period 1990–2012. *Journal of Corporate Citizenship*, (59), 168-226.
-Hermanson, D. R., & Rittenberg, L. E. (2003). Internal audit and organizational governance. *Research opportunities in internal auditing*, *1*, 25-71.
-Scott, K. (1999). Institutions of corporate governance. *Journal of Institutional and Theoretical Economics (JITE)/Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft*, 3-13.
- Fawzy, S. (2003). Assessment of corporate governance in Egypt. *The Egyptian Centre for Economic Studies Working Paper*, *82*.

Séminaires et colloques scientifiques

- Alamgir, M. (2007, May). Corporate Governance : A Risk Perspective. In *Governance and Reform, a conference organized by the Egyption Banking institute, Gairo* (Vol. 227, p. 45).
- Stijn Claessens، (December 6th, 2004). Why Corporate Governance Matters for Vietnam OECD/ World Bank Asia Roundtable on Corporate Governance، International Corporate Governance Meeting، Hanoi (Vietnam)، p 12.