

أثر الآليات الداخلية للحوكمة على جودة المراجعة المالية في الجزائر دراسة ميدانية

حمادي نبيل،

أستاذ مساعد قسم – أ – بجامعة يحي فارس - المدينة.

Résumé : Au début du XXIème siècle, plusieurs questions se sont posées sur la crédibilité du rapport de l'auditeur externe à propos des listes financières des entreprises. Il était à l'origine de tout cela les scandales qui se sont déroulés au sein des entreprises dans le monde entier. Ainsi une crainte a poussé les investisseurs à avoir des doutes à propos des systèmes internes du contrôle ou ce qu'on appelle les mécanismes internes de la gouvernance des entreprises qui ont connu l'écroulement.

Ce travail de recherche a pour objectif de sensibiliser le milieu économique algérien sur le fait que l'audit financier n'est pas l'unique moyen efficace de contrôle dans les entreprises, il existe bien d'autres mécanismes qui méritent d'être pris en considération et améliorés, en montrant l'influence de ces mécanismes sur la qualité de la pratique de l'audit financier en Algérie.

Mots clés : les mécanismes de la gouvernance, la qualité de l'audit financier

المخلص: مع مطلع القرن الحالي أثيرت عدة تساؤلات حول مصداقية تقرير المراجع الخارجي عن القوائم المالية للمؤسسات، وذلك نتيجة للفضائح التي وقعت في أوساط المؤسسات على مستوى العالم، كما أثيرت العديد من المخاوف وبدأ المستثمرون يشككون في النظم الداخلية للرقابة على المؤسسات التي تعرضت للانهياء، أو كما تعرف بالآليات الداخلية للحوكمة.

يهدف هذا العمل إلى تحسين الوسط الاقتصادي الجزائري بأن المراجعة المالية ليست الوسيلة الوحيدة الفعالة للرقابة على المؤسسة، وإنما توجد آليات رقابية أخرى داخل المؤسسة لابد من الاهتمام بها والعمل على تحسينها، مع إبراز أثر هذه الآليات على تحقيق جودة ممارسة المراجعة المالية في الجزائر.

الكلمات المفتاح: الحوكمة، جودة المراجعة المالية.

مقدمة: أصبحت استمرارية المؤسسة والحفاظ على حقوق كافة الأطراف المتعاملة معها، الشغل الشاغل لكافة أفراد المجتمعات والمؤسسات على السواء، ولم يقتصر الاهتمام على فئة دون غيرها، فالجميع أصبح يعي أن نجاح أية مؤسسة فيه مصلحة أكيدة لبقية أفراد المجتمع.

في هذا السياق ثارت تساؤلات هامة حول مصداقية تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية للمؤسسات، وحول مدى جودة مخرجات عملية المصادقة الخارجية للحسابات وذلك إثر انهيار بعض المؤسسات الأمريكية ذات الثقل الاقتصادي الكبير، وارتباط هذا الانهيار بأخطاء أو غش في حسابات تلك المؤسسات، وتلقي

كبرى مكاتب المحاسبة والمراجعة الأمريكية اللوم إما بسبب المشاركة في الغش والأخطاء أو لعدم الكشف عنها.

كما ثارت العديد من المخاوف وبدأ المستثمرون يشككون في مدى فعالية أساليب الرقابة الداخلية للمؤسسات التي تعرضت للانهييار أو كما تعرف بالآليات الداخلية للحوكمة مثل مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية، الإفصاح وعلاقة ذلك بعمل مراجعي الحسابات.

بالنسبة للجزائر التي عرفت التحول إلى نمط اقتصاد السوق وما سائر ذلك من خصوصية للمؤسسات العمومية، وإصدار إطار للحوكمة أو كما سمي بـ: "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، كان لا بد عليها من تطوير المراجعة المالية لتحقيق مستوى مقبول من جودة المهنة كإحدى متطلبات هذا الواقع الجديد. ولهذا ندرك أهمية التطرق لهذا الموضوع كون حوكمة المؤسسة، من خلال آلياتها الداخلية لها أثر على جودة المراجعة المالية، حيث نجد مجلس الإدارة واللجان التابعة له مثل لجنة المراجعة، هي المسؤولة عن تقييم أداء المراجع المالي الخارجي وتحديد أتعابه، كما أن كلا من المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية والإفصاح تؤثر على حجم وطبيعة عملية المراجعة والكيفية التي تتم بها وبالتالي على نوعية مخرجاتها.

التطرق لموضوع الآليات الداخلية للحوكمة من الناحية العملية والميدانية في الجزائر يهدف إلى ضرورة خلقها إن لم تكن موجودة مثل لجنة المراجعة، أو تطوير ما هو موجود منها من خلال البحث في الشروط والكيفيات التي تحسن من أدائها وبما يسمح بتحقيق التأثير الإيجابي على جودة المراجعة المالية.

في هذه الدراسة نحاول الإجابة على السؤال: **كيف ستؤثر الآليات الداخلية للحوكمة على جودة المراجعة المالية في الجزائر؟**

للإجابة على هذا السؤال قسمنا دراستنا إلى جزء نظري وآخر تطبيقي، حيث يشمل الجزء النظري بعض الدراسات التي تناولت العلاقة بين الحوكمة والمراجعة المالية، ثم التعريف بالآليات الداخلية للحوكمة وكيف يمكن أن تؤثر على جودة المراجعة المالية، أما في الجزء التطبيقي فسنقوم بتحليل واختبار العلاقة بين الحوكمة والمراجعة المالية ميدانيا، بالاعتماد على آراء عينة من أعضاء مجلس الإدارة، المدراء التنفيذيين، المحاسبين في المؤسسات الجزائرية، بالإضافة إلى آراء بعض محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وأخيرا نعرض أهم النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة.

أولاً: الجزء النظري

1.1- الدراسات السابقة

1.1.1- دراسة (2002) Cohen⁽¹⁾: حاول الباحث دراسة العلاقة بين حوكمة المؤسسات وعملية المراجعة، من خلال إجراء مقابلات مع عينة من 36 محافظ حسابات تابعين لمكاتب مراجعة كبيرة في شمال أمريكا. توصلت الدراسة إلى أن هناك اختلافاً في دور وأهمية الحوكمة في التأثير على عملية المراجعة وفقاً لاختلاف حالات التعاقد واختلاف حالات العميل، كما خلصت الدراسة إلى وجود نقص في خبرة أعضاء لجنة المراجعة وعدم كفاءة اللجنة في أداء وظائفها مع وجود خلافات بين محافظ الحسابات والإدارة.

2.1.1- دراسة (2002) Goodwin⁽²⁾: تم استخدام المنهج التجريبي لدراسة آراء عينة من المراجعين ومن رؤساء مجالس إدارات المؤسسات في سنغافورة حول أثر الحوكمة (من خلال آليتها المتمثلة في المراجعة الداخلية وقوة مجلس الإدارة)، على جودة التقارير المالية والمراجعة الخارجية. وقد لاحظت الدراسة بعض الاختلافات في حجم الأثر بين وجهات نظر المراجعين ورؤساء إدارات المؤسسات، حيث أعطت الفئة الأولى وزناً أكبر للمراجعة الداخلية بينما أعطت الفئة الثانية وزناً أكبر لقوة مجلس الإدارة، وقد أرجعت الدراسة هذه الاختلافات إلى الخلفية العملية لكلا الفئتين.

3.1.1- دراسة (2003) Eugene et Imhaff⁽³⁾: تناولت الدراسة العلاقة بين جودة المراجعة وحوكمة المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث قامت بدراسة تحليلية للمراجعة والمحاسبة وحوكمة المؤسسات في الماضي والحاضر (قبل وبعد قانون أوكسيلي أكت) بهدف مراجعة التطور التاريخي لهما. وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من بينها: منع المدير المالي أو المدير التنفيذي للمؤسسة من التصرف كرئيس لمجلس الإدارة، ومنعه من التدخل في تعيين المدراء أو وضع جدول أعمال للمجلس ومتطلبات الاجتماع، بالإضافة إلى الإشارة إلى إلزامية تشكيل المجلس من مدراء من الخارج بشرط أن لا يكون قد سبق لهم العمل كموظفين في المؤسسة أو لديهم علاقات هامة مع المؤسسة أو مع المدراء التنفيذيين في الإدارة العليا.

4.1.1- دراسة (2007) Lajmi et Finet⁽⁴⁾: درس الباحثان العلاقة بين آليات حوكمة المؤسسات (تشكيل مجلس الإدارة، لجنة المراجعة) وجودة المراجعة الخارجية في عينة من المؤسسات البلجيكية خلال فترة 2003-2007، وتوصلا إلى أن مجلس الإدارة يسمح بوضع إجراءات خارجية للرقابة بحيث أن دوره لم يتأثر بكون أن الرئيس المدير العام يمارس في نفس الوقت وظيفة رئيس مجلس

الإدارة أم لا. هذا يعني أن الرئيس المدير العام يتقبل تعرضه للرقابة وبالتالي إثبات أنه ليس متجزرا. أما فيما يتعلق بلجنة المراجعة فقد لاحظنا أن هناك تأثيرا سلبيا لعمر ولفترة تواجد الرئيس المدير العام كعضو في لجنة المراجعة على جودة المراجعة الخارجية.

5.1.1- دراسة (2007)Adjaoud⁽⁵⁾: حاولت الدراسة تحليل الأثر المتبادل بين سمعة المراجعة الخارجية والآليات الداخلية للحوكمة لتحقيق فعالية المؤسسة، حيث شمل التحليل 289 مؤسسة كندية خلال ثلاث سنوات، وتمثلت الآليات الداخلية للحوكمة في كل من تركيز الملكية، استقلالية وحجم مجلس الإدارة، احتواء لجنة المراجعة على خبراء في المحاسبة أو المالية. توصلت الدراسة إلى وجود أثر مترابط بين سمعة المراجعة الخارجية وتركيز الملكية هذا من جهة وبين سمعة المراجعة الخارجية ونسبة استقلالية أعضاء مجلس الإدارة. كما اقترحت أنه لتعزيز العلاقة بين سمعة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة لآبد من إحداث هياكل جديدة للحوكمة (مثل إدخال مساهمين مؤسسيين في مجلس الإدارة) ومراقبة الأثر المحتمل للعوامل الأخرى الخارجية مثل نمو المؤسسة أو قطاع النشاط.

بالرغم من النتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة إلا أنها لم توضح ما إذا كانت آليات حوكمة المؤسسات تمثل العوامل المؤثرة الوحيدة على جودة المراجعة المالية أم لا، بالإضافة إلى عدم تناولها كل آليات حوكمة المؤسسات مثل نظام الرقابة الداخلية والإفصاح، كما أنها قامت بدراسة أثر آليات حوكمة المؤسسات على جودة المراجعة من وجهة نظر واحدة فقط، حيث اهتمت بعض الدراسات بأراء محافظي الحسابات فقط، والبعض الآخر اهتم بأراء أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين (من جهة المؤسسة فقط).

بالنظر إلى مضمون ونتائج الدراسات السابقة تحاول هذه الدراسة تحليل أثر الآليات الداخلية للحوكمة على جودة المراجعة المالية في الجزائر، من وجهة نظر المراجعين الخارجيين ومن وجهة نظر الأطراف الممثلة للآليات الداخلية للحوكمة، كما تضمنت الدراسة تحليل هذا الأثر من الناحية النظرية كمرحلة أولى ثم تطبيقيا عن طريق صياغة نموذج اندثار خطي متعدد تعتبر جودة المراجعة المالية فيه دالة تابعة للآليات الأربعة وهي: مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية والإفصاح، وتم استبعاد لجنة المراجعة نظرا لعدم وجودها في أغلب المؤسسات الجزائرية.

2.1- الآليات الداخلية للحوكمة بين الدور والأثر

حسب Charreaux⁽⁶⁾ الهدف من الآليات الرقابية الداخلية للحكومة هو فرض رقابة على المؤسسة وحل المشاكل التي تنشأ عن الوكالة. وتتمثل الآليات الرقابية التي سيتم بحثها في هذا الجزء من الدراسة في كل من مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية بالإضافة إلى نظام الرقابة الداخلية والإفصاح.

1.2.1- مجلس الإدارة: يراقب المساهمون القرارات الإدارية والإستراتيجية المؤسسة من خلال مجلس الإدارة، فالمساهمون ينتخبون أعضاء مجلس الإدارة الذين يشرفون على أعمال المدراء التنفيذيين لضمان أن المؤسسة تعمل بشكل يعظم ثروة المساهمين وباقي الأطراف ذات العلاقة، وهذا يبين أهمية مجلس الإدارة كآلية داخلية للحكومة بالإضافة إلى مهامه التالية⁽⁷⁾:

تحديد الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛ تحديد الصلاحيات والمسؤوليات؛ تقييم الأداء ومتابعة فعالية القرارات؛ الرقابة على التعويضات والمكافآت والتحقق من انسجامها مع القوانين وأنظمة المؤسسة الداخلية؛ وضع الأنظمة والتعليمات واللوائح الخاصة بالهيكل الإداري والمالي لجعل شفافية الصلاحية والمسؤولية والمعلومة متاحة لجميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة؛ مراقبة إدارة المخاطر؛ متابعة سياسة توزيع الأرباح.

من الدراسات التي حاولت مناقشة علاقة مجلس الإدارة بجودة المراجعة ما توصل إليه (O'Sullivan, 1999)⁽⁸⁾ من أن ارتفاع نسبة أعضاء مجلس الإدارة من الإداريين غير التنفيذيين دليل على استقلالية هؤلاء الأعضاء، الأمر الذي يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة الخارجية، وقد أكدت هذه النتيجة فرضية التكامل بين استقلالية المجلس وجودة المراجعة الخارجية. كما أكد على ذلك (2005، Lennox)⁽⁹⁾، حيث أثبت أن الإداريين المستقلين يساهمون في تحقيق فعالية رقابة مجلس الإدارة ويؤثرون في القرارات المرتبطة باختيار مراجعين خارجيين ذوي جودة عالية ومن ثم دفع أتعاب مرتفعة.

كما أجريت أبحاث أخرى لدراسة علاقة عدد اجتماعات مجلس الإدارة بجودة المراجعة، فحسب Finet et Lajmi⁽¹⁰⁾، نجد من بينها دراسة Vafeas, 1999 التي أثبتت أن العدد المرتفع للاجتماعات يساهم في زيادة فعالية مجلس الإدارة ويؤثر إيجاباً على جودة المراجعة، بينما أشار Yatim, 2006 إلى أن مجالس الإدارة كثيرة الاجتماعات ترتبط سلبياً بمراجعة خارجية ذات جودة.

في الجزء التطبيقي من هذه الدراسة سيتم توضيح طبيعة العلاقة بين مهام مجلس الإدارة، تشكيله وعدد اجتماعاته واللجان التابعة له من جهة وجودة المراجعة المالية من جهة أخرى.

2.2.1- المراجعة الداخلية: ظهرت أهمية المراجعة الداخلية منذ نشأتها في الأربعينيات من القرن الماضي، وقد تطور هذا الدور واتسع نطاقه مع مرور الزمن، فيتضمن نشاط وظيفة المراجعة الداخلية في الوقت الحالي في تقدير المخاطر، التحقق من فعالية الإجراءات الرقابية، واختبارات مدى الالتزام بالسياسات والخطط الموضوعية، وكل هذه الأدوار تساهم في جعل المراجعة الداخلية كآلية داخلية للحوكمة، وقد زادت أهمية دور المراجعة الداخلية مع المتطلبات الجديدة التي فرضها قانون (Sarbanes-Oxley) ساربانس أوكسلي في الـ 2002م، أ سنة 2002 بعد أزمات الإفلاس التي شهدتها كبرى المؤسسات الأمريكية في مجال قطاع الأعمال (شركة أنرون، وورد كوم... إلخ) وفي المجال المهني (شركة أندرسون للمراجعة)⁽¹¹⁾.

في إطار علاقة المراجعة الداخلية بجودة المراجعة المالية توصل الباحثان (Maletta et kida)⁽¹²⁾ إلى أن حجم التخفيض في العمل المخطط أدائه من طرف المراجع الخارجي يعد دالة في مجموعة من العوامل من بينها وجود وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة. وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعين الخارجيين قد خفضوا من العمل المخطط أدائه بنسبة تصل إلى 28% استناداً إلى حالات وجود وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة.

كما توصل (DeZoort, Houston, Peters, 1999)⁽¹³⁾ إلى أن حصول المراجعين الخارجيين على مكافآت يؤدي إلى تقليل الاعتماد على عمل المراجعين الداخليين وإلى زيادة عدد ساعات عمل المراجعين الخارجيين، وإن كان ذلك لا يطبق سوى على المهام التي تتطلب حكماً ذاتياً من جانب المراجع الداخلي، وعلى الرغم من أن الدور الاستشاري للمراجع الخارجي يقلل من النظرة إلى موضوعية المراجع الداخلي فإنه لم يكن لذلك إلا أثر محدود على تخطيط عملية المراجعة الخارجية.

طبقاً لمعيار المراجعة الدولية ISA رقم (610) الصادر عن لجنة معايير المراجعة الدولية في الفقرات 5-8 أن كثيراً من أوجه عمل المراجعة الداخلية قد تكون مفيدة في تحديد طبيعة ووقت ونطاق إجراءات المراجعة الخارجية وهذا ما يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة⁽¹⁴⁾.

في الجزء التطبيقي للدراسة سيتم توضيح طبيعة العلاقة بين استقلالية ومهام المراجعة الداخلية من جهة وجودة المراجعة المالية من جهة أخرى.

3.2.1- نظام الرقابة الداخلية: تعد مناقشة هيكل الرقابة الداخلية أمراً له أهمية خاصة بالنسبة لعملية المراجعة، ولهذا فقد أوصت لجنة Treadway بأن تلزم

هيئة سوق الأوراق المالية والبورصة في الو، م، أ جميع المؤسسات بأن تشير في تقاريرها إلى مسؤولياتها وتقييمها لهيكل المراقبة الداخلية، وأن يتم تشكيل لجنة تنبثق عن المنظمات المهنية مهمتها تحقيق التكامل بين المفاهيم المختلفة للمراقبة الداخلية من أجل توفير تعريف مرجعي محدد، ومقبول مهنيًا. وفي ضوء توصيات لجنة Teadway تم تشكيل لجنة من العديد من المنظمات المهنية، وعرفت باسم لجنة كوسو (COSO) واستهدفت⁽¹⁵⁾:

توفير إطار متكامل عن الرقابة الداخلية يفي بمتطلبات كافة الأطراف المهمة؛ مساعدة الإدارة لتحقيق أفضل رقابة داخلية ممكنة؛ توفير أدوات لتقييم الرقابة الداخلية، وإرشادات لمساعدة الإدارة في إعداد تقرير يقدم للجهات الخارجية يتضمن نتائج هذا التقييم.

أشار كل من ارينز ولويك إلى أن وجود هيكل رقابة داخلية فعال يعتبر أحد المفاهيم المتعارف عليها في المراجعة من الوجهتين النظرية والعملية، وفعالية هذا الهيكل (خلوه من نقاط الضعف) تقلل من كمية أدلة الإثبات التي يجمعها المراجع الخارجي، وأضاف أن الرقابة الداخلية الجيدة تمنع وقوع الكثير من الاختلالات بأكثر مما يكتشفه المراجعون الأكفاء⁽¹⁶⁾.

أوضح (أبو هارجه، 2000)⁽¹⁷⁾ أن وجود هيكل رقابة داخلية فعال داخل المؤسسة يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، حيث يسمح هذا الهيكل بمساعدة المراجع الخارجي على تحديد مدى وتوقيت إجراءات المراجعة، كما أكد الباحث على أن عملاء المراجعة على وعي بأهمية فهم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية من قبل المراجعين كأحد عناصر منع وقوع الأخطاء والغش والمؤدي إلى تحقيق جودة المراجعة الخارجية.

الجزء التطبيقي للدراسة سيوضح طبيعة العلاقة بين الإجراءات الرقابية كالأستقلالية في المهام من جهة وجودة المراجعة المالية من جهة أخرى.

4.2.1- الإفصاح: من القواعد المهمة التي تركز عليها حوكمة المؤسسات هي الجوانب المتعلقة بالإفصاح الكافي وفي التوقيت المناسب لكل الأمور الجوهرية المرتبطة بالمؤسسات والتي تشمل المركز المالي، الأداء والملكية، فعندما تكون المعلومات متاحة لكل المستثمرين تصبح عمليات تقييم الاستثمار فاعلة وكفوءة وتساهم بشكل دقيق في تحديد القيمة السوقية العادلة لأسهم المؤسسات مما يجعل عمليات الاستثمار مبنية على قواعد وأسس سليمة ويبعدها عن عمليات المضاربة والعمليات غير الحقيقية للاستثمار⁽¹⁸⁾.

أظهرت مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن الإطار القانوني والتنظيمي للحوكمة يجب أن يضمن إفصاحاً صحيحاً وفي الوقت المناسب حول جميع الأمور بالنسبة للمؤسسة، بما في ذلك وضعها المالي، وأدائها، وملكيته، ويجب أن يشتمل الإفصاح على ما يلي:

النتائج التشغيلية والمالية للمؤسسة؛ أهداف المؤسسة؛ كبار المساهمين وحقوق التصويت؛ أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الرئيسيين ومكافأاتهم؛ عوامل المخاطرة الهامة المنظورة؛ المواضيع الهامة المتعلقة بالموظفين وغيرهم من ذوي المصالح؛ هياكل وسياسات التحكم.

في إطار علاقة الإفصاح بجودة المراجعة المالية حاول (Copley, 1991)⁽¹⁹⁾ دراسة العلاقة بين حجم الإفصاح وجودة المراجعة، وذلك من خلال إجراء دراسة على عينة من المؤسسات الأمريكية، وكان من النتائج المتوصل إليها وجود علاقة طردية بين حجم الإفصاح وجودة عملية المراجعة المالية.

توصل (أحمد محمد صالح، 2010)⁽²⁰⁾ إلى نتيجة مفادها أن كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث أن الإفصاح الكافي في القوائم المالية يساعد مراجعي الحسابات على تحديد الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية، وتحديد الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة في تسجيل العمليات المالية، بالإضافة إلى أن الإفصاح الكافي يساعد المراجعين على التنبؤ بالأحداث اللاحقة وتمكين المراجعين من التنبؤ بالأحداث الطارئة والخسائر المحتملة وتأثيرها على القوائم المالية، وهذا يزيد بدوره من مقدرة المراجع على التنبؤ باحتمالات احتواء القوائم المالية على أخطاء، وتنفيذ اختبارات المراجعة التي تزيد من احتمالات اكتشاف تلك الأخطاء والتقرير عنها.

ثانياً: الجزء التطبيقي

1.2- مجتمع الدراسة: ينقسم مجتمع الدراسة إلى جزأين، الجزء الأول يمثل مجموعة من مؤسسات المساهمة الاقتصادية في الجزائر، حيث تم استطلاع آراء أعضاء من مجلس الإدارة، المراجعين الداخليين، المسؤولين التنفيذيين، المحاسبين. أما الجزء الثاني فيمثل مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر.

2.2- عينة الدراسة: تم أخذ عينة عشوائية ممثلة من مجتمع الدراسة الأصلي، تمثلت في أعضاء مجلس الإدارة، المراجعين الداخليين، المسؤولين التنفيذيين، المحاسبين، الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

3.2- أدوات الدراسة: تم تصميم استبيانين لغرض جمع البيانات الأولية من عينة الدراسة، الأول خصص لجمع بيانات حول مدى تبني مؤسسات عينة البحث للآليات الداخلية للحوكمة، أما الاستبيان الثاني فخصص لجمع بيانات حول جودة المراجعة المالية لدى محافظي وخبراء عينة البحث، وتم عرض الاستبيانين على مجموعة من المختصين الأكاديميين من أساتذة الجامعات لتحكيمهما، وبعد إجراء التعديلات المناسبة تم توزيعهما على عينة الدراسة، وقد تم توزيع 45 نسخة من كل استبيان، وبلغ عدد الاستبيانات المستردة 35 نسخة من الاستبيان الأول و32 نسخة من الاستبيان الثاني، أي بنسبة ردود 77 بالمائة و71 بالمائة على التوالي، وتم استبعاد 5 نسخ ونسختين على التوالي لعدم استكمالها، حيث جرى تحليل 30 نسخة من كل استبيان.

يشمل الاستبيان الأول جزأين: الأول يتعلق بالبيانات الشخصية والوظيفية للمستجوبين، والجزء الثاني يتعلق بتحديد مدى التزام مؤسسات عينة البحث بمتطلبات الآليات الداخلية للحوكمة ويحتوي هذا الأخير على أربعة أجزاء (مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية، الإفصاح) تتضمن أسئلة ذات إجابات محددة بـ: "نعم" أو "لا" أو "محايد".

يشمل الاستبيان الثاني على جزأين: الأول يتعلق بالبيانات الشخصية والمهنية للمستجوبين، والجزء الثاني يتعلق بقياس جودة المراجعة المالية ويحتوي على خمسة وثلاثين سؤالاً ذات إجابات محددة بـ: "نعم" أو "لا" أو "محايد".

لغرض تحليل البيانات الأولية للدراسة تم استخدام برنامج التحليل المسمى: " الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية SPSS " كما يلي:

- استخراج التكرارات والنسب المؤوية للمتغيرات الشخصية والديمغرافية.
- قياس المتوسطات الحسابية لتحديد مدى تبني مؤسسات عينة البحث للحوكمة، بالإضافة إلى تحديد مدى اقتراب المراجعة المالية من مستوى جودة المهنة. وقياس الانحراف المعياري للتأكد من موضوعية المتوسطات الحسابية لكل من الآليات الداخلية وجودة المراجعة المالية.
- نموذج الانحدار المتعدد: لتوضيح طبيعة العلاقة بين الآليات الداخلية للحوكمة وجودة المراجعة المالية.
- اختبار T . Test : لاختبار فرضيات الدراسة التطبيقية.
- اختبار F – Test : لتحديد مدى القبول الكلي للنموذج.

4.2- متغيرات الدراسة: لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في توضيح أثر الآليات الداخلية للحوكمة على جودة المراجعة المالية، فقد تم اعتبار الآليات الداخلية المتمثلة في مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية والإفصاح كمتغيرات مستقلة، أما جودة المراجعة فتمثل المتغير التابع.

5.2- فروض الدراسة التطبيقية: لغرض الإجابة على التساؤل الرئيسي للدراسة، تم تبني الفرضيات الموالية:

ف. الأول H01: "لا يوجد تأثير لمجلس الإدارة على جودة المراجعة المالية".

ف. الثاني H02: "لا يوجد تأثير للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة المالية".

ف. الثالث H03: "لا يوجد تأثير للرقابة الداخلية على جودة المراجعة المالية".

الفرض الرابع H04: "لا يوجد تأثير جوهري للإفصاح على جودة ممارسة المراجعة المالية".

6.2- التحليل الإحصائي والاقتصادي للحوكمة : فيما يخص الفئة المستهدفة

دراسة الآليات الداخلية للحوكمة، أغلب أعمار المشاركين تتراوح بين 30 و 40 سنة، تمثل فئة الذكور 70% والإناث 30%، 15% لديهم تخصص إدارة أعمال و 35% تخصص مالية أما الباقي فكلهم تخصص محاسبة. بالنسبة للمناصب الوظيفية فقد شملت الدراسة ما نسبته 20% كموظفين عاديين، 57.5% مدراء تنفيذيين و 22.5% أعضاء مجلس إدارة. بالنسبة للخبرة المهنية 70% لديهم خبرة أقل من 10 سنوات أما الباقي فخبرتهم المهنية تتراوح بين 10 و 20 سنة.

لوصف مدى تبني مؤسسات عينة البحث للحوكمة قمنا بتقدير كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (1): وصف الآليات الداخلية للحوكمة في مؤسسات عينة الدراسة

القيمة العظمى	مجلس الإدارة	المراجعة الداخلية	نظام الرقابة	الإفصاح
36	18	24	21	
31.5	15.9	23.7	19.2	
2.31	1.47	1.91	1.65	

القيمة العظمى تعني مجموع الإجابات بـ"نعم" على كل الأسئلة أي أن مؤسسات عينة البحث تتبنى الحوكمة بنسبة 100%، وإذا ما قارنا المتوسط الحسابي لكل آلية بالقيمة العظمى نجده يقترب منها، حيث تبلغ نسبته 87.5% من القيمة العظمى بالنسبة لآلية مجلس الإدارة و 88.33% بالنسبة للمراجعة الداخلية، و 98.75% بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية و 91.4% بالنسبة للإفصاح. وبالنظر إلى قيم

الانحراف المعياري يمكن القول أن قيم المتوسطات الحسابية موضوعية وبالتالي
فمؤسسات عينة البحث تتبنى بنسبة كبيرة آليات الحوكمة.

7.2- التحليل الإحصائي والاقتصادي لجودة المراجعة المالية

فيما يخص الفئة المستهدفة لدراسة مدى اقتراب المراجعة المالية من جودة
المهنة لمراجعي عينة البحث، أغلب أعمار المشاركين تتراوح بين 40 و50 سنة،
تمثل فئة الذكور 77.5% والإناث 22.5%، 85% خبراء محاسبين أما الباقي
محافظي حسابات. بالنسبة للخبرة المهنية 55% لديهم خبرة أقل من 10 سنوات،
أما الباقي فخبيرتهم المهنية تتراوح بين 10 و20 سنة في مهنة المراجعة.
لوصف مدى اقتراب المراجعة المالية من جودة المهنة لمراجعي عينة
البحث قمنا بتقدير كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري كما يوضحه
الجدول التالي:

جدول رقم (2): وصف جودة المراجعة المالية لمراجعي عينة الدراسة

جودة المراجعة المالية (Y)	
105	القيمة العظمى
96.1	المتوسط الحسابي
3.9	الانحراف المعياري

القيمة العظمى تعني مجموع الإجابات بـ"نعم" على كل الأسئلة أي أن
جودة المراجعة المالية لدى مراجعي عينة البحث تبلغ نسبة 100%، وإذا ما قارنا
المتوسط الحسابي بالقيمة العظمى نجد يقترب منها، حيث تبلغ نسبته 91.5% من
القيمة العظمى، وبالنظر إلى قيمة الانحراف المعياري يمكن القول أن قيمة
المتوسط الحسابي موضوعية وبالتالي جودة المراجعة المالية لمراجعي عينة
البحث مقبولة.

8.2- النموذج المقدر للدراسة: النموذج التقديري الأولي للعلاقة بين
الآليات الداخلية للحوكمة وجودة المراجعة المالية يمكن كتابته من خلال الجدول
Coefficients، (الجدول 3)، كما يلي:

$$\hat{y} = 55,47 + 0,46 x_1 + 0,4 x_2 + 0,05 x_3 + 0,94 x_4$$

بالنظر إلى قيمة احتمال (P-value) الخاصة بالمتغيرات الفرعية للدراسة
المستخرجة من العمود Sig نجد أن آلية الإفصاح هي المتغيرة المقبولة إحصائياً
لأن احتمالها أقل من القيمة 0.05 أما باقي المتغيرات فالعكس، لهذا الغرض تم
إعادة تقدير النموذج بإجراء محاولات لتحسينه، وتوصلنا إلى عدة نماذج، واخترنا
أحسنها. بحيث يمكن كتابة هذا الأخير من خلال الجدول Coefficients، (الجدول
4)، كما يلي:

جدول رقم (3): coefficients معالم النموذج المقدر

Model		Unstandardized		Sig.
		B	Std. Error	
	(Constant)	55.473	15.487	.001
مجلس الإدارة	x ₁	.464	.330	.172
المراجعة الداخلية	x ₂	.406	.477	.402
نظام الرقابة الداخلية	x ₃	.051	.367	.891
الإفصاح	x ₄	.946	.434	.039

$$\hat{y} = 61,4 + 0,55 x_1 + 0,89 x_4$$

جدول رقم (4): Coefficients معالم النموذج المقدر المحسن

	B	Std. Error	Sig.
(Constant)	61.401	12.934	.000
مجلس الإدارة x ₁	.554	.306	.082
الإفصاح x ₄	.890	.411	.039

في النموذج المقدر المحسن تم الاحتفاظ بالقيمة الثابتة والأليتين مجلس الإدارة والإفصاح لأن احتمالهما (Sig) أقل من القيمة 0.05. تشير معلمة x₁ إلى أن الزيادة في مسؤوليات أو استقلالية مجلس الإدارة أو عدد الاجتماعات التي يعدها ينتج عنها زيادة في جودة المراجعة المالية بمقدار 0.55 مع افتراض ثبات المتغيرات الأخرى. كما أن الزيادة في مستوى الإفصاح يزيد من جودة المراجعة المالية بمقدار 0.89.

2.9- اختبار فرضيات الدراسة التطبيقية: استخدمنا اختبار (t test) عند

مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.10$) بمقارنة احتمال كل متغيرة (P-value) مع القيمة 0.10، فإذا كانت (P-value) أقل من 0.10 نقبل الفرضية أما في الحالة العكسية يتم رفض الفرضية، والجدول التالي يلخص نتائج اختبار الفرضيات الأربع للدراسة:

دول رقم (5): نتائج اختبار فرضيات الدراسة

H04	H03	H02	H01	
0.03	0.89	0.4	0.08	الاحتمال (P-value)
قبول	رفض	رفض	قبول	قبول أو رفض الفرضية

من خلال الجدول السابق نستنتج أن كلا من مجلس الإدارة والإفصاح يعتبران متغيرين يؤثران على جودة ممارسة المراجعة المالية بينما العكس لكل من المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية.

للتأكد من القبول الكلي للنموذج فقد تم استخدام اختبار (F – test) عند

مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.05$) بمقارنة احتمال (P-value) نموذج الانحدار Regression مع القيمة 0.05، فإذا كانت (P-value) أقل من 0.05 نقبل النموذج وفي الحالة

العكسية نرفضه. بالنظر إلى القيمة (P-value) الموضحة في الجدول رقم (6) أدناه نجد أنها تساوي 0.03 وهي أقل من القيمة 0.05 وبالتالي فالنموذج مقبول وجيد. جدول رقم (6): اختبار نموذج الدراسة ككل

Model	P-value
Regression	.0380

10.2- تحليل النتائج واقتراح الحلول المستقبلية

تم اقتراح في هذه الدراسة أربعة عوامل مؤثرة على جودة ممارسة المراجعة المالية، وهي مقتبسة من الحلول المقترحة كآليات رقابية لحل المشاكل التي يمكن أن تنجم عن انفصال الملكية عن التسيير في شكل تضارب للمصالح بين الأطراف التي تربطها علاقة بالمؤسسة أو كما تعرف بمشاكل الوكالة، تم إسقاط هذه الحلول على البيئة المهنية الجزائرية التي قد تختلف مع البيئات المستهدفة في الدراسات السابقة.

بالنظر إلى النموذج المقدر وكتقييم إحصائي تم الإبقاء على كل من مجلس الإدارة والإفصاح كعاملين مؤثرين حقيقيين على جودة ممارسة المراجعة المالية، أما المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية فقد تم الاستغناء عنهما لأن احتمال الخطأ المرافق لهما (P-value) كان أكبر من 5%.

بالنسبة للتقييم الاقتصادي للنموذج يمكن القول أن كل من مجلس الإدارة والإفصاح يعتبران مفسران حقيقيين لجودة المراجعة المالية نظرا لأن القانون التجاري يفرض على المؤسسات المساهمة إحداث مجلس إدارة بالإضافة إلى إجباره لكل مؤسسة على الإفصاح عن كل المعلومات التي تبين وتوضح نشاط المؤسسة في شكل قوائم مالية خصوصا مع تحول الجزائر من تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المالي المحاسبي.

كتفسير اقتصادي لعدم قبول المراجعة الداخلية في نموذج الدراسة فالسبب يعود لأنها مازالت اختيارية في مؤسساتنا، أي أن القانون لا يجبر المؤسسات على تطبيق المراجعة الداخلية، حتى وإن وجدت فهي تقوم بأعمال محدودة تبقى دون المستوى المطلوب وتخدم مسير المؤسسة فقط. أما بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية فبالرغم من أن الدراسة التطبيقية توصلت إلى تطبيقه بنسبة 91.4% (نسبة المتوسط الحسابي إلى القيمة العظمى) في عينة البحث إلا أن هذه النسبة تبقى نظرية لأنها مستخرجة عن طريق إجابات مجموعة من الأفراد على أسئلة الاستبيان، لكن الواقع يبين عكس ذلك حيث توجد الكثير من المؤسسات التي مازالت المهام فيها غير منفصلة والمسؤوليات غير محددة بدقة بالإضافة إلى غياب تقييم الأداء وتحميل المسؤوليات.

كحلول مستقبلية نقتترحها، لابد من الاهتمام بأليات الحوكمة من جهة وجودة المراجعة المالية من جهة أخرى من خلال:

1- إلزام شركات المساهمة بتبني وظيفة مراجعة داخلية، مع تركيز اهتمامها على المجالات المالية، والقيام بعملية تحليل المخاطر، والتأكد من تقييد وظائف المؤسسة بالسياسات والخطط الموكلة إليها.

2- تطوير أنظمة الرقابة الداخلية داخل مؤسساتنا بشكل يسمح بفرض الرقابة المتبادلة بحيث يصبح الكل يراقب وفي نفس الوقت الكل مراقب، على أن يقيم هذا النظام من طرف المراجع الداخلي والخارجي ومن ثم يتم تحسينه من فترة لأخرى.

3- إحداث لجان فرعية تابعة لمجلس الإدارة كلجنة المراجعة تهتم بمساعدته على التحقق من الأمور التالية:

نزاهة القوائم المالية وتماشيها مع القوانين المنصوص عليها؛ أهلية المراجع الخارجي والتزامه بمواصفات الاستقلالية؛ أهلية وكفاءة أداء وظيفة المراجعة الداخلية؛ تقييم تقرير المراجع المالي الخارجي، ولمرة واحدة على الأقل سنويا، والذي يشمل وصفا شاملا لإجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بالمؤسسة، وجميع الاستفسارات الصادرة من قبله أو من قبل الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، وطبيعة العلاقات التي تمت بينه وبين إدارة المؤسسة خلال الفترة موضع التقييم.

3- اهتمام المراجع الخارجي بتحقيق جودة ممارسته للمراجعة الخارجية بتقيده بمعايير المراجعة المتعارف عليها، بالإضافة إلى اتخاذ مكاتب المراجعة الخارجية لمجموعة من السياسات والإجراءات التي من شأنها أن تؤكد على التزامها بتطبيق نظام مراقبة الجودة بطريقة مناسبة وفعالة.

هوامش البحث

(1)Cohen, Corporate Governance and The Audit Process, Contemporary Accounting Research, 2002.

(2) Goodwin Seow, The Influence of Corporate Governance Mechanisms on The Quality of Financial Reporting: Perceptions of Auditors and Directors in Singapore, Accounting and Finance, 2002.

(3) Imhaff, J. R., Eugene A, Accounting Quality Auditing and Corporate Governance, Auditing: Journal of Practice and Theory, 2003.

(4) Finet Alain, Lajmi Azhaar, qualité d'audit et gouvernance d'entreprise: essai d'analyse sur le marche Belge, 2007.

(5) Fodil Adjaoud, Chokri Mamoghli, Fatma Siala, La réputation de l'audit externe et les mécanismes de gouvernement d'entreprise: Interactions et effet

sur la performance, 28ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, mai 2007.

(6) Gérard Charreaux, Les théories de la gouvernance: de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux, Cahier du Fargo n° 1040101, Version révisée - Décembre 2004, p :3.

(7) حمد البشير، التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات، المؤتمر العلمي المهني الخامس: التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، جامعة الزيتونة، للفترة 24-25 أيلول 2003، ص: 5.

(8) O'Sullivan, Internal and external governance mechanisms: evidence from the UK insurance industry", Corporate Governance : An International Review, Vol.7(4), 1999, pp.363-373.

(9) Lennox, Management ownership and audit firm size, Contemporary Accounting Research, Vol.22, 2005, pp.205-227.

(10) Finet Alain, Azhaar Lajmi, op-cit, P6.

(11) سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم (1)، المجلد رقم (45)، يناير 2008، ص: 05.

(12) Maletta, Kida, The Effect of Risk Factors on Auditors Configural Information Processing, The Accounting Review, No.68 , 1993, 681-91.

(13) DeZoort, Houston, Peters, The Impact of Internal Auditor Role and Compensation on External Auditors` Planning Judgments and Decisions, Contemporary Accounting Research, Vol.18, No.2, 1999, pp. 257-81.

(14) IFA, IFAC Handbook, ISA. NO. 610, Considering the work of internal auditing, International federation of accountants, 1997, p. 211,Para.1-4.

(15) حسن سيد عبد الفتاح صالح، مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث، جامعة عين شمس، مصر، 1998، ص: 69.

(16) عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية بالجمهورية اليمنية دراسة نظرية ميدانية، كلية التجارة، جامعة أسبوط، 2008، ص: 36.

(17) أبو هارجه مها محمد عبده، تحليل لطبيعة سوق خدمات المراجعة في مصر وأثره على جودة عملية المراجعة - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2000، ص: 149.

(18) صلاح الدين محمد أمين الإمام، دور حوكمة الشركات في عمليات تقييم الاستثمار: دراسة تحليلية، المؤتمر العلمي الأول لهيئة النزاهة، ص: 07.

(19) Copley, The Association Between Municipal Disclosure Practices and Audit Quality, Journal of Accounting and Policy, 1991, p: 245-265.

(20) أحمد محمد صالح، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2010، الملخص.