

دور مجلس الإدارة كهيكل حوكمة، في جودة التدقيق الخارجي على مستوى عينة من المؤسسات الجزائرية

دادي عدون ناصر

أستاذ التعليم العالي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، مدير المخبر.

فداق أمينة

باحثة بالمدرسة العليا للتجارة

ملخص: يعتبر التدقيق المالي الذي يقوم به المدقق الخارجي، أو القانوني في شكل محافظ الحسابات، من أهم الأدوات التي ساهمت في حفظ مصالح صاحب رأس المال في المؤسسات والمنظمات عامة، منذ وجود الفصل بين الملكية والتسيير الذي أنشأ علاقة وكالة بين الطرفين، بالإضافة إلى الأطراف الأخرى ذات المصلحة في الشركات. إلا أن التطور الذي شهدته المعاملات الاقتصادية، أوضح أن مبادئ التدقيق أصبحت غير ضامنة لتحقيق تلك المصالح مع التدهور الذي حصل في جودته منذ بداية سنوات 1990 وحتى 2002، أين بلغت الخسائر ذروتها. وهو ما سبب في انهيارات للعديد من المؤسسات فقد المستثمرون جزء من الثقة فيه كوسيلة داعمة لحفظ المصالح ومعتمدة لاتخاذ قراراتهم.

وقد أدى هذا إلى التوجه نحو البحث عن معايير أخرى للتدقيق الخارجي وكذا تفعيل هياكل أخرى للحوكمة وخاصة مجلس إدارة المؤسسة، من أجل المساهمة في السهر على تحقيق تلك الجودة. في هذا البحث سوف نتطرق إلى عدد من الجوانب التي تربط خصائص مجلس إدارة المؤسسات الاقتصادية بجودة التدقيق التي تساهم في نوعية المعلومة المالية، من خلال دراسة على عينة من المؤسسات الجزائرية العاملة في الميدان.

الكلمات الدالة: جودة التدقيق المالي، مجلس إدارة المؤسسة، المؤسسات الجزائرية.

مقدمة

تأخذ حوكمة المؤسسات حيزا هاما من اهتمامات مختلف المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية، خاصة بعد سلسلة أزمات المالية والتسيير التي حدثت في العديد من المؤسسات في العشرين سنة الأخيرة، مثل الانهيارات المالية في دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997، وكذلك أزمة شركة Enron لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001، أزمة شركة Worldcom الأمريكية للاتصالات عام 2002، وصولا إلى الأزمة التي حدثت في مختلف الدول الغربية سنة 2008.

وترجع هذه الانهيارات في معظمها إلى الخلل الذي أصاب وظيفة التدقيق الخارجي إذ يتم الإقرار فيه في أحيان عدة على صحة القوائم المالية بالرغم من

عدم التأكد من ذلك، سواء بمعرفة مسبقة بذلك ومشاركة في التلاعب بمحاسبة المؤسسات أو بشكل غير مباشر.

ومن الإجراءات الأولى لتقادي تكرار وقوع مثل هذه الحالات، اتخذت الإدارة الأمريكية في الربع الأخير من عام 2002 خطوات هامة لإعادة الثقة لأسواق المال بشكل عام ولمهنة المحاسبة والمراجعة بشكل خاص عن طريق إصدار قانون (Sarbanes-Oxley Act (SOX، الذي تضمن تدعيم التطبيق الجيد للحوكمة المرتبطة بمجالس الإدارة ولجان التدقيق، بالإضافة للاهتمام بالتدقيق الخارجي وجودته التي تتمركز في قلب نظرية الوكالة والحوكمة.

وفي هذا الإطار يعتبر اللجوء لخدمة التدقيق الخارجي لكونه آلية تهدف للتنسيق بين النشاطات وتنظيم المشاكل المختلفة بين الأطراف التي تكون علاقتهم مبنية على عدم تماثل المعلومات وعدم التأكد، وتمنح الثقة أكثر في القوائم المالية التي تؤدي إلى إصدار معلومات موثوق فيها وذات مصداقية، كما تعمل كذلك على تخفيض عجز الآليات الأخرى التي توجد على مستوى الحوكمة، بالإضافة إلى كونه من بين الآليات التي تسمح بمراقبة المدراء وتخفيض تكاليف الوكالة.

وسوف يركز هذا العمل على محاولة الإجابة على السؤال التالي: كيف يؤثر مجلس الإدارة كهيكل حوكمة من خلال خصائصه، في جودة التدقيق الخارجي على مستوى المؤسسات الجزائية؟

وللإجابة على هذا السؤال سوف نقوم بالتعرض لبعض المبادئ الأساسية حول جودة التدقيق المالي أو الخارجي للمؤسسات، وإلى علاقة مجلس الإدارة بجودة التدقيق المالي والمعلومة المالية ثم التعرض لدراسة تطبيقية على مستوى عينة من المؤسسات الجزائية.

وفي الدراسة التطبيقية والتي تقوم على أساس تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على مدراء المؤسسات، المدققين الداخليين، المحاسبين لرصد آرائهم للاستفادة منها في إيجاد إجابة إشكالية البحث. ويتم هذا من خلال تحليل نتائج الاستقصاء عن طريق الأساليب الإحصائية المناسبة التي تمكننا من معرفة مدى صحة أو خطأ فروض البحث.

1- التدقيق الخارجي للمؤسسات والحوكمة

1.1- التدقيق الخارجي للمؤسسات وخصائصه

أخذ التدقيق الخارجي المالي (l'audit financier)، العديد من التعاريف، حسب الهدف منها ووفق الزمان والمكان ودرجة التطور التي شهدتها. ومن بينها، ودون

الحصر: "يعرف التدقيق بأنه نشاط يطبق بكل استقلالية لإجراءات مترابطة ومعايير فحص من أجل تقييم مدى ملاءمة، التشغيل الكلي أو الجزئي للإجراءات الإدارية في المؤسسة بالرجوع إلى معايير"، (Becour et Bouquin, 1996). "هو عملية فحص انتقادي للتحقق من أن نشاط المؤسسة قد تمت ترجمته بصورة صادقة وشرعية في الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة وطبقا لمرجع محاسبي معين" (Herrbach (2000, p3).

" التدقيق المالي هو الفحص الذي يقوم به شخص مهني كفاء ومستقل، من أجل تقديم رأي مبرر حول شرعية ومصداقية حسابات مؤسسة معينة (Raffégeau et al.,1994). وحسب جمعية المحاسبة الأمريكية (في الصحن وآخرون، 2000، ص.7)، فالتدقيق الخارجي هو: "عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقييم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام".

وعرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق بأنه: " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل متسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم" (cité par :Lionnel et Gerard,1992, p22). وقد عرف كذلك بالمراجعة أو المراقبة المحاسبية (Vérification ou révision comptable) في بداية القرن العشرين في فرنسا مثلا، أين تم الاستعانة بمراجعين ومؤشرين مستقلين لتقييم اعتمادية المعلومات المحاسبية المقدمة عن نشاطات المؤسسات، لأطراف المعنية كالشركاء والمتعاملين. حيث كانت المتابعة الشاملة للتسجيلات المحاسبية في السجلات ومقابلتها مع الوثائق المصدرية. (Bailly-Masson, 2000).

وفي ثلاثينيات نفس القرن، وبعد اكتشاف تلاعبات هامة شككت في مسؤولية المراجعين، ومع كبر واتساع العمليات التي يتم مراقبتها، تم اعتماد منهجية عقلانية ومحددة للقيام بعملية تقييم نوعية التنظيم الإداري والمحاسبي للمؤسسات، حيث أصبح الوعي أكبر بدور هذه النوعية في تحديد نوعية المعلومة المحاسبية. (Combes et Labrousse, 1997, p5).

ويعتبر التدقيق حاليا كوظيفة هامة لها قوانينها وتنظيماتها في مختلف الدول، منها الجزائر، وهذا بالنسبة للمؤسسات ذات الأسهم وبعض المؤسسات والمنشآت الأخرى على حسب حجمها وشكلها القانوني.

وعملية التدقيق المالي أصبحت ذات خصائص (داداي عدون- تلاهوبري، 2008) فهي:

- عملية يقوم بها شخص متخصص مؤهل، مستقل وشرعي، أي تحت شروط محددة حسب نصوص قانونية وتنظيمية، مثل ضرورة التسجيل في هيئة محافضي الحسابات، والتزامه بعدد من الواجبات تفرضها هذه النصوص والتنظيمات. وهنا معنى الشخص يأخذ معنى المكتب أو الهيئة أو الشركة، تحت مسؤولية فرد أو مجموعة أفراد، وهي ظاهرة المكاتب الوطنية أو الدولية عامة، أين تتميز بهيكل معين ومستويات من المدقق الرئيسي إلى المساعدين وغيرهم؛

- عملية منتظمة، وذلك يعني أن اختبارات المدقق تعتمد على تخطيط مسبق يتمثل في برنامج موضوع لعملية التدقيق، وفقا لمنهجية عقلانية متجهة أكثر اليوم إلى الصبغة العلمية في تصورها واعتمادها لدى المهنيين من مختلف المجتمعات، وهي ذات جانب تقني فيما يتعلق بالطرق التطبيقية أين يتدخل المدقق من خلال قدراته الذاتية وخصوصياته؛

- ضرورة الحصول على القرائن، وتقييمها بطريقة موضوعية، وهناك العديد من هذه القرائن، والطرق أو الوسائل المستخدمة لتقييمها، مثل الجرد المادي والتحقق لدى المتعاملين وغيرها؛

- التحقق من مدى مسابقة المعلومات محل الدراسة للمعايير المعنية، وهي داخلية خاصة بالمؤسسة، وخارجية تتمثل في التنظيمات والقوانين المعنية، لأن التدقيق يشتمل على إبداء رأي أو إصدار حكم موضوعي مقارنة إلى الإطار المحدد والمستخدم كأساس للتقييم وإصدار الحكم الشخصي، وفي هذا الجانب تلعب قدرات المدقق دورا في تحديد المستوى الكافي لإصدار الحكم ويتحمل المسؤولية في ذلك؛

- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية، ويكون ذلك في شكل تقرير يتضمن الرأي التقني المحايد للمدقق الذي يظهر مدى المطابقة للمعايير ويصادق على المعلومات والوثائق المالية، أو عدم ذلك وعدم انتهاء العملية فيكون رفضها، أو نقص المطابقة لوجود هفوات فيكون المصادقة بتحفظ. وقد تعددت هذه الأطراف مع الزمن إذ كانت في بدايات التدقيق في شكل المالك صاحب الأموال المستعملة في الأنشطة المعنية بالعملية، ثم المساهمين أو الشركاء الحاليين والمحتملين، ومختلف المتعاملين ذوي العلاقة بالمؤسسة من بنوك وأجهزة ضرائب وموردين وزبائن؛

- وهي عملية تهدف إلى توضيح مدى اعتمادية *fiabilité* ونوعية *qualité* المعلومات المالية الخاصة بدورة مالية ماضية في مؤسسة من خلال : الشرعية وهي مطابقة الحسابات مع التنظيم والمبادئ المحاسبية المقبولة عامة. والتنظيم

يتكون من معايير المؤسسة أولاً ثم النصوص التشريعية والتنظيمية، وكذلك القواعد المحددة والأحكام *la jurisprudence* والمعايير المعدة من طرف الهيئات المهنية، وإن لم تكن داخلية فخارجية بالنسبة للبلد؛ المصادقية هي التطبيق بصدق *de bonne foi* للقواعد والطرق المحاسبية حسب ما لمسؤولي الحسابات من معرفة عن الواقع. فهي تتطلب التقييم الجيد للقيم المحاسبية والتقدير المنطقي للمخاطر والتخفيضات. ورغم كونها مصادقية موضوعية إلا أنها تعد نسبة لارتباطها بلغة أو قواعد معينة تم تبنيها لدى مصدر المعلومة؛ احترام الصورة الصادقة تعني اختيار، من بين طرق التقدير والحساب الممكنة، الأحسن تكيفاً مع واقع المؤسسة وتقديم المعلومات الضرورية لفهمها وتوضيحها، وبشكل خاص في إطار الملحقات؛ تحقيق مستوى جيد من الفعالية والكفاءة في الانجاز، من خلال مقارنة ما تم تحقيقه إلى ما تم تسطيره وكذا مستوى التكلفة في العملية ككل.

1.2- علاقة التدقيق الخارجي بالوكالة والحوكمة

يمكن تعريف المؤسسة الاقتصادية على أنها المجال الذي يلتقي فيه مجموعة من المتعاملين الاقتصاديين الذين يهتمون بكفاءتها، ويتعلق الأمر خصوصاً بالمسيرين، المساهمين وأطراف أخرى، تدعى في مجموعها الأطراف ذات المصلحة، (دادي عدون- تلاهوبري، 2008) في نموذج الحوكمة *stakeholder*، الذي يسمح بتفاعل أكثر للأهداف ويحقق مردودية أفضل (Charreaux, 1997) و. وبالتالي ومن منطلق إطار حوكمة المؤسسات (*la gouvernance des entreprises*) فإن أهداف مختلف الأطراف المتدخلة في نشاط المؤسسة، وإن كانت بصفة عامة متقاربة، فإنها في نفس الوقت متعارضة.

من الجانب النظري، تعارض المصالح بين مختلف الأطراف يمكن أن يحل على شكل علاقة وكالة (*relation d'agence*) حسب نظرية الوكالة (Jensen et Meckling, 1976)، فعلاقة الوكالة هي عقد يقوم بموجبه واحد أو أكثر من الأفراد (الأصيل أو الموكل)، بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) لأداء بعض الأعمال أو الخدمات بالنيابة عنه. وفي المقابل يفوض الأصيل الموكل في اتخاذ بعض القرارات. في حالة المؤسسة الشركة بصفة خاصة المساهمين هم الذين يقومون بتفويض المسير لكي يقوم بتسيير أمور المؤسسة.

وهذه العلاقة تعتمد على فرضية المعلومة غير الكاملة (*information imparfaite*) وتعمل نظرية الوكالة على معالجة مشكلات العلاقة بين الأصيل والوكيل من ناحية انفصال الملكية عن الإدارة، واختلاف مصادر إمداد المؤسسة برأس المال، وكذلك مشكلة انفصال تحمل المخاطر ووظائف صنع القرارات والمراقبة على أداء الوكلاء. وإذا تصرف أطراف علاقة الوكالة حسب مصالحهم

الذاتية، فإن عملية الانفصال تلك سوف تؤدي إلى حدوث صراعات (conflicts)، ويتسبب أطراف هذا الصراع في تحمل تكاليف وكالة يكون لديهم فيما بعد الحافز لتخفيضها.

هذه الوضعية تستلزم وضع وسائل وآليات من أجل توجيه تصرفات الوكلاء أو المسيرين، بما يخدم المستثمرين أو المساهمين. هذه الوسائل يمكن أن تتخذ شكلين أساسيين وهما: الحوافز مثل المكافآت على الأداء الجيد، والهدف الأساسي هو جعل التعارض بين مصالح المساهمين والمسيرين في حدها الأدنى من التلاقي (un minimum de convergence)؛ ثم المراقبة من جهتها تستلزم وضع إجراءات من أجل متابعة أداء ونزاهة المسيرين، من أجل التقليل من عدم تماثل المعلومات.

من هذا المنظور يعتبر إعداد الحسابات السنوية للمؤسسة (مجموعة خمسة جداول في القانون الجديد من الميزانية، جدول النتائج وغيرها) وسيلة هامة للمراقبة لدى مختلف الأطراف ذات المصلحة. وهذه البيانات تطرح مشكلتين أساسيتين وهما: الأولى تخص دقة وصحة هذه البيانات في التعبير عن أداء المؤسسة، وهو مشكل قد شكل محور العديد من البحوث في المحاسبة (Herrbach, 2000, p6)؛ الثانية تخص اعتمادية (la fiabilité) القوائم المالية والحسابات السنوية، أي مدى تطابقها للمعايير المحاسبية في الإعداد والتقديم.

وعادة يتم إعداد الحسابات السنوية للمؤسسة من طرف نفس الأشخاص الذين يحاول المساهمون مراقبتهم أي المسيرين. حيث أن الوضعية التي يوجد فيها المسيرون داخل المؤسسة تجعل التقارير التي يعدها موضع شك، خصوصاً بعد ظهور ما يسمى بالمحاسبة الإبتداعية (la comptabilité créative)، التي تعني قيام الإدارة بعرض البيانات المحاسبية بحسب ما تريد رؤيته من جانب المستثمرين، وذلك بتقديم الصورة التي يرغبونها والتي تكون في أغلب الأحيان مخالفة للواقع (Breton et Schatt, 2002, p2).

2- جودة التدقيق الخارجي للمؤسسات

عرفت (DeAngelo, 1981) (citée dans: Depret et al. 2005, pp58-59) جودة التدقيق على أنها الاحتمال المرتبط بأن المدقق سيقوم في نفس الوقت بـ: اكتشاف أخطاء أو مخالفات في نظام محاسبة المؤسسة الزبونة؛ الإعلان عن هذه المخالفات أو الأخطاء.

كما قام كل من (Citron et Taffler, 1992) بالإشارة إلى أن تقرير المدقق يكون ذا جودة عالية إذا كانت نتيجة مسار التدقيق من الناحية التقنية ذات استقلالية وكفاءة، لذا نستخرج من هذا التعريف أن المدقق يجب عليه أن يجمع بين صفتين

من أجل أن يكون عمله ذا جودة عالية: الكفاءة: التي تحدد قدرته على اكتشاف الأخطاء المحتملة والموجودة في القوائم المالية؛ الاستقلالية: التي تشترط قدرته على إظهار هذه الأخطاء المكتشفة.

حيث أن العديد من الباحثين (Moizer, 1997; Knapp, 1991) اعتمدوا على هذه المقاربة المزدوجة من أجل تعريف جودة التدقيق وذلك من خلال التمييز بين الكفاءة التقنية (جودة الاكتشاف) واستقلالية المدقق (جودة الإظهار)، لكن هذا التمييز لم يكن له نتيجة على قيمة رأيه.

لقد تم الاعتماد على هذا التعريف وإعادة بثه من طرف المشرعين والمنفذين الذين حاولوا من جهتهم إيجاد تعريف على المستوى العلمي لخصائص التدقيق ذي الجودة، مثال على ذلك مدير أعمال المحاسبة للجنة (SEC) Lynn Turner الذي أشار إلى أن التدقيق ذا الجودة العالية يتطلب تدخل مهنيين أكفاء قادرين على خدمة المصالح العامة من خلال الاختبار المستقل للقوائم المالية للشركة. زيادة على ذلك يكرر الهدف الدائم للاستقلالية بتأكيد أن قرار وعمل المدقق لا يجب أن يتحمل تحيز ولا أي ضغوط خارجية، كما لا بد أن يكون مثال لحل كل أشكال النزاعات القائمة في المؤسسة.

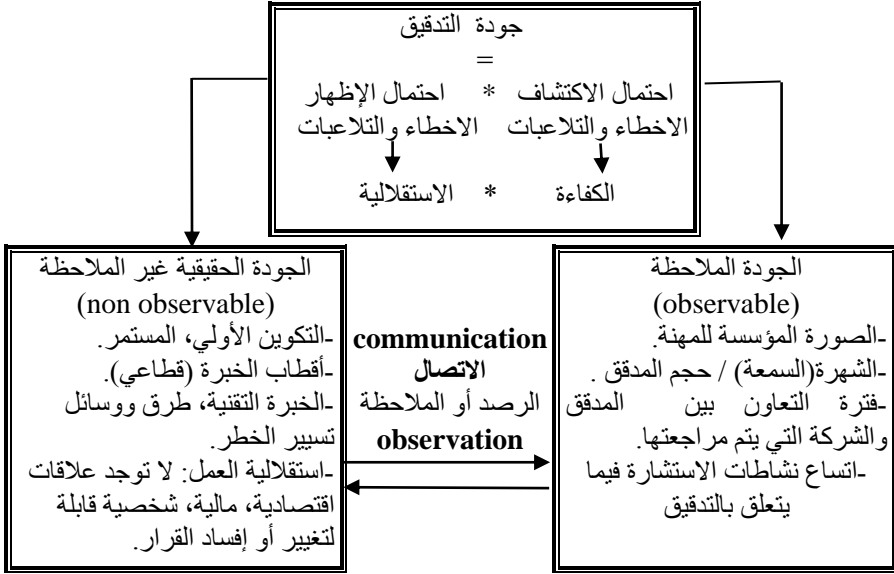
إلا أن هذه الرؤية للأشياء هي متناقضة في القياس، لأن غياب كل أشكال تعارض المصالح التي تشملها مهنة التدقيق صعب الوصول إليه، لذا يمكن القول بأن المدقق يتواجد في قلب علاقة وكالة جد خاصة: إذ يتلقى وكالة من المساهمين من أجل تدقيق المحاسبة؛ كما يقوم بإعادة الاعتبار لهذه الأعمال. كما تجدر الإشارة إلى أن إذا كانت الكفاءة تضمن بصفة عامة بمستوى عال من التكوين الأكاديمي والمهني، وعن طريق نظام تأطير جد مشجع على المستوى المادي، فإن الاستقلالية لا يتم الحصول عليها مسبقاً، ومن ثم فإن جودة التدقيق الإجمالية تظهر ضعيفة أو غير مستقرة.

هناك خاصية أخرى لجودة التدقيق، والتي يمكن رصدها من طرف المستعملين. حيث أن القارئ الخارجي للقوائم المالية لا تكون له دراية بملف عمل المدقق بسبب القواعد المهنية السرية، لكن مع افتراض إمكانية تطلعهم على هذا الملف، فإننا سنلاحظ مواجهتهم لصعوبات في ملاحظة أو معرفة إذا كانت الأعمال التي قام بها ذات جودة أو لا نظراً لتعدد وصعوبة هذه المهنة، لذلك لا بد على هؤلاء المستعملين أن يثقوا في الرأي الذي يصدره المدقق من خلال تقريره.

وبالعودة لإشكالية الجودة، فيجب أن يكون المدقق صادقاً باتجاه المستعملين، لتميز هذه المصادقية بأهمية كبيرة ولتواجدها في مركز طلب خدمة التدقيق. حيث

أن هذه المصدقية تؤدي بنا لمفهوم الجودة المرتبطة بالتدقيق والتي تعرف بالجودة المطلوبة من قبل مستعملي تقرير المدقق الخارجي.

الشكل 01: جودة التدقيق: نظريا وتطبيقيا concept et application



Source : H.Depret et autres (2005, P160)

يظهر الشكل أن الرهانات المرتبطة بالجودة ومصدقية الرأي تبرر تنفيذ الاتصالات المهمة بين مكاتب التدقيق ومستعملي القوائم المالية، هذا التنفيذ المكلف يسمح بتحديد أو إبراز العديد من البدائل التي يمكن تمييزها للجودة غير الملاحظة. لذا يمكن القول أن هذا الشكل يلخص مفهوم جودة التدقيق على المستوى النظري والعملي.

لقد عرفت جودة التدقيق عدة أعمال تناقش المشاكل التي طرحتها، والمرتزمات التي كانت تعتمد عليه ونقائصها، ما بعد الفضائح المشار إليها سابقا. فبعد أن كانت تركز على المبدأين الرئيسيين: الكفاءة المهنية والإستقلالية للمدقق كما أشرنا، أصبحت اليوم تبحث عن مكملات أخرى بل وتشكك في المبدأين، (Chemanguui, (Tondeur, 2003), (2004) نظرا لدخول المدقق، رغم مبادئه والمنهج المفروض لإتباعه، كطرف في العلاقة مع ذوي المصالح في المؤسسة. ورغم المنطق فيما يتعلق بمؤشر حجم المكاتب والهيئات المدققة، فهو لم يشفع في العملية ووصلت إلى ما ذكرناه سابقا من فضائح مالية.

ومن الطرق والمؤشرات المقترحة اليوم لدعم جودة التدقيق، هي حصر العوامل المختلفة المتدخلة أثناء القيام بالعملية في مختلف مراحلها، وهي نظرة من التدقيق لعملية

التدقيق. أو متابعة العملية أثناء الإنجاز لتقاضي الاختيار العكسي، أو تدخل دور لجان التدقيق، وتدعيم نظام المراقبة الداخلية وعدم الإكتفاء بالمؤشرات الكلاسيكية.

إن تقدير هذه الجودة تتطلب متغيرة لا يتم ملاحظتها مباشرة، حيث أن العديد من الدراسات المشار إليها سابقا، والتي تمت حول جودة التدقيق أشارت إلى العديد من البدائل والمقاييس المقاربة لجودة التدقيق، لذا فإن مجموع هذه الدراسات تمت من خلال التقييم غير المباشر لجودة التدقيق. ولذلك سوف نحاول القيام بتقييم جودة التدقيق من خلال أتعاب المدقق التي تمثل المتغيرة المفسرة، لأن كلما طلبت شركة التدقيق أتعابا مرتفعة، كانت هناك جودة في القيام بهذه المهنة، وسيتم قياس أتعاب المدقق عن طريق اللوغاريتم.

3- مجلس الإدارة وجودة التدقيق في المؤسسة الجزائرية

3.1- تقديم عينة الدراسة

من أجل تحقيق هدف بحثنا هذا والمتمثل في محاولة تحديد علاقة مجلس الإدارة وخصائصه بالمؤسسات وتدقيق خارجي ذي جودة مناسبة للمؤسسات الجزائرية، تم اختيار عينة مكونة من 35 مؤسسة ذات أسهم مسجلة لدى المركز الوطني للسجل التجاري متمركزة في ولاية الجزائر خلال سنة 2008، ولقد تم جمع معطيات هذه العينة من خلال الاستقصاء الذي قمنا به، بالإضافة إلى الإطلاع على التقارير السنوية للمؤسسات. اعتمدنا في دراستنا هذه على المعطيات المتعلقة بخصائص هيكل الحوكمة والمعطيات المحاسبية المتعلقة بالمؤسسات الجزائرية، وهذا ما يمكن أن يشكل حدودا فعلية لدراستنا، نسبة لمصادقية وسرية هذه المعلومات بالإضافة إلى وجود صعوبات في الحصول على المعطيات. كما تجدر الإشارة إلى أن عدد الاستقصاءات التي تم رفضها كبيرة بحيث كان عددها 22 استقصاء ذلك لعدم توفرها في بعض الأحيان على معلومات التي نريدها وفي بعض الأحيان كان هناك رفض من طرف المؤسسات في الإجابة على الأسئلة.

3.2- متغيرات النموذج وفرضيات البحث

كما اشرنا إليه، هناك العديد من الدراسات التي حاولت التعمق في تحليل جودة التدقيق، لذا يمكن القول أن هذه الجودة تكون مرتبطة إما عن طريق تحليل جودة المدقق من خلال كفاءته واستقلاليته، أو من خلال اختبار مسار التدقيق، وبالتالي تقدير هذه الجودة تتطلب متغيرة لا يتم ملاحظتها مباشرة، وهنا سوف نحاول القيام بتقييم جودة التدقيق من خلال أتعاب المدقق التي تمثل المتغيرة المفسرة، وسيتم قياس أتعاب المدقق عن طريق اللوغاريتم. سنعرض المتغيرات المرتبطة بمجلس الإدارة ونطرح فرضيات على شكل حيادي نظرا لعدم انسجام الدراسات السابقة.

3.2.1-استقلالية مجلس الإدارة (ICAD)

تتعلق هذه الاستقلالية تتطلب بنسبة الإداريين المستقلين غير التنفيذيين، حيث (مختلف الدراسات) أن وجود أعضاء خارجيين في مجلس الإدارة يؤثر على قرار تعيين مدققين ذوي جودة. كما تؤكد (Carcello et Neal, 2000) أن جودة التدقيق التي يتم قياسها بنوع مكتب التدقيق ترتفع على حسب نسبة الإداريين الخارجيين، مع ذلك فإن تأثيرهم على جودة التدقيق تؤدي إلى نتائج مختلفة أو متعكسة مما سيقودنا إلى طرح الفرضية التالية:

فرضية (1): لا توجد علاقة بين استقلالية الإداريين على مستوى مجلس الإدارة وجودة التدقيق.

3.2.2-الجمع بين الوظائف على مستوى مجلس الإدارة (CUMUL)

تتمثل هذه المتغيرة في الجمع بين وظائف رئيس المدير العام (PDG) ورئيس مجلس الإدارة (PCA) أي شخص واحد يقوم بالوظيفتين. إن ثنائية المجلس تتمثل في متغيرة binaire التي تساوي 1 إذا كان نفس الشخص يشغل في نفس الوقت منصب المدير العام ورئيس المجلس، وتساوي 0 في حالة العكس. إن اختيار ثنائية المجلس على المستوى النظري أثبت أن هذه الثنائية لها تأثير مهم على جودة المراجعة، حسب (O'Sullivan, 2000) في حالة وجود رئيس مدير عام مهيم فإن الإداريين الخارجيين يتجهون للاعتماد على مكاتب تدقيق ذات جودة حتى يتم تخفيض تأثيراته على قرارات المؤسسة. أما بالنسبة لـ (Yatin et al, 2006) بين أن الشركات التي تتميز بثنائية المجلس تدفع أتعاب منخفضة للمدقق وسيكون هناك طلب منخفض لمكاتب التدقيق المتميزة بسمعة جيدة، لذا فإنه حسب هذه النتائج غير المتجانسة، نطرح الفرضية الموالية:

فرضية (2): لا توجد علاقة بين ثنائية المجلس وجودة التدقيق.

3.2.3-حجم مجلس الإدارة (TCAD)

يتمثل في العدد الكلي للإداريين على مستوى مجلس الإدارة، إن الدراسات التي تمت حول الحوكمة أظهرت أن المؤسسة التي تتوفر على مجلس إدارة ذي حجم كبير لا تكون مضطرة للجوء لمكاتب تدقيق ذات جودة باعتبار أن هاتين الآليتين بديلتين (Grul et Klumpes, 1999)، على العكس فإن (Yatin et al, 2006) أثبت أن أتعاب التدقيق القليلة تكون مرتبطة بمجلس إدارة صغير الحجم، ونسبة لهذه النتائج المختلفة يمكن طرح الفرضية التالية:

فرضية (3): لا توجد علاقة بين حجم مجلس الإدارة وجودة المراجعة.

3.2.4- عدد اجتماعات مجلس الإدارة (DILCAD) (Diligence)

ترتبط هذه المتغيرة بعدد اجتماعات مجلس الإدارة. حيث أن (Vafeas, 1999) بين أن العدد الكبير للاجتماعات يساهم في نجاعة المجلس، كما يرى أن مجلس الإدارة كثير الاجتماعات يكون مرتبطا عكسيا بألعاب التدقيق، ونظرا لغياب التجانس بين هذه النتائج سنقوم باقتراح الفرضية التالية:

فرضية (4): لا توجد علاقة بين عدد اجتماعات مجلس الإدارة وجودة التدقيق.

3.2.5- المديونية (DLTTA)

تتطلب دراسة آثار علاقة المساهمين – الدائنين على طلب جودة المراجعة، يمكن حساب تكاليف الوكالة للدين عن طريق المديونية للمدى الطويل (Piot, 2004)، مع أن المديونية = الديون طويلة الأجل/مجموع الأصول، والفكرة هنا هي أن المؤسسة التي تكون لها ديون مالية كثيرة يستلزم عليها اللجوء أكثر إلى مراجعة ذات جودة (David et Knechel, 2006). ومن ثم نطرح الفرضية التالية:

فرضية (5): توجد علاقة إيجابية بين نسبة الديون وجودة المراجعة.

تتطلب دراسة آثار علاقة المساهمين – الدائنين على طلب جودة المراجعة، يمكن حساب تكاليف الوكالة للدين عن طريق المديونية للمدى الطويل (Piot, 2004)، مع أن المديونية = الديون طويلة الأجل/مجموع الأصول، والفكرة هنا هي أن المؤسسة التي تكون لها ديون مالية كثيرة يستلزم عليها اللجوء أكثر إلى مراجعة ذات جودة. ومن ثم نطرح الفرضية التالية:

فرضية (5): توجد علاقة إيجابية بين نسبة الديون وجودة المراجعة.

3.2.5- عرض النموذج

يأخذ نموذج الانحدار الخطي المتعدد محل الدراسة الشكل التالي:

$$\text{LnHONOR}_i = \beta_0 + \beta_1 \text{ICAD}_i + \beta_2 \text{CUMUL}_i + \beta_3 \text{TCAD}_i + \beta_4 \text{DILCAD}_i \\ \text{DLTTA}_i + \varepsilon_i$$

$i=1, \dots, 13$ (عدد الأفراد في العينة)

ويسمح الانحدار بتحديد تأثير خصائص مجلس الإدارة على جودة التدقيق الخارجي، بالإعتماد على كل من عدد اجتماعات المجلس، استقلالية أعضائه، حجمه، الجمع بين وظيفتي الإدارة والرقابة من طرف المدير العام، بالإضافة إلى المتغيرة المتعلقة بالمديونية والقائمة بإبراز علاقة الوكالة. وهذه المتغيرات المستقلة من جهة وعلاقتها بالمتغيرة التابعة المتمثلة في جودة التدقيق الخارجي المقاربة

بأتعاب المدقق الخارجي بهدف معرفة نوع العلاقة إن كانت تبادلية أو تكاملية بين مجلس الإدارة كآلية من آليات الحوكمة الداخلية والتدقيق الخارجي كآلية خارجية.

3.3- التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

سنحاول من خلال هذه النقطة التحليل الوصفي للدراسة من خلال الاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الجدول رقم 1: الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالمتغيرات المستمرة

المتغيرات	Icad	Tcad	Dilcad	DLTT	Lnshonor	Cumul
أكبر قيمة	0.6666	16	5	0.7311	14.62	1
أدنى قيمة	0	3	2	0.0518	13.38	0
المتوسط الحسابي	0.4031	8.00	3.77	0.2477	14.27	0.77
الانحراف المعياري	0.1841	3.87	0.93	0.1923	0.4688	0.44
عدد الملاحظات	13	13	13	13	13	13

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على قاعدة البيانات اعتمادا على برنامج SPSS

يظهر الجدول الخاص بالتحليل الوصفي للمتغيرات أن مجالس إدارة المؤسسات المشكلة لهذه العينة تحتوي في المتوسط على نسبة 40,31% من أعضاء مستقلين غير تنفيذيين حيث ذكرت الدراسات أن الأعضاء المستقلين لا بد أن يمثلوا ثلث الأعضاء على الأقل، وبالمقارنة مع متوسط حجم هذه المجالس لهذه العينة فنلاحظ أنها تتكون من 8 أعضاء، وبالتالي فإن الأعضاء المستقلين يمثلون 3 أعضاء في المتوسط لهذه العينة أي ما يقارب ثلث هذه المجالس لذلك فإن نسبة الأعضاء المستقلين يمكن أن تساهم في زيادة فعالية اتخاذ القرارات ووظيفة الرقابة لهذه المجالس.

لكن بالنظر إلى عدد اجتماعاتها فنرى أنها تجتمع في المتوسط 4 مرات سنويا وهذا العدد صغير حيث أن كلما كان عدد الاجتماعات كبير ساهم ذلك في زيادة فعالية المجلس. لكن بالمقارنة مع ما تم التحصل عليه نجد بأن مجالس هذه العينة في المتوسط هي ليست فعالة بالرغم من احتوائها على نسبة كبيرة من الأعضاء المستقلين. ويرجع هذا إما إلى أن المجالس تحتوي على نسبة كبيرة من هؤلاء الأعضاء، ومن ثم فهي لا تحتاج لعدد كبير من الاجتماعات نتيجة لفعالية هؤلاء الأعضاء في إمكانية التحكم بالأمر، ومنه زيادة فعالية الرقابة، أو إلى أن هذه المجالس ليست فعالة بسبب عدد اجتماعاتها القليلة بالرغم من احتوائها في المتوسط على هذه النسبة الكبيرة للأعضاء المستقلين.

أما فيما يخص ازدواجية وظيفة الرقابة والإدارة فنلاحظ بأن معظم مؤسسات هذه العينة تتميز بوجود ازدواجية في وظيفة الإدارة العامة والرقابة وهو ما يمثل في المتوسط 77% وهي نسبة كبيرة، وبالتالي فهي تتبع المنظمة التقليدية التي تسمح بأن يكون رئيس مجلس الإدارة هو المدير العام. كما نجد هذه الوضعية بكثرة في الولايات المتحدة الأمريكية، إذ اختلفت الأبحاث حول هذا الشأن فهناك من أثبت بأن هذه الوضعية لا تكون في مصلحة المساهمين لأن المدراء سيعملون على تنفيذ المشاريع التي تكون لهم فيها مصلحة حتى وإن لم تكن تلائم مصلحة المساهمين. لهذا لا يمكننا حالياً إبراز قرارا حول ارتفاع هذه النسبة إلا بعد تحليل النتائج التي سيظهرها النموذج المقدر.

3.4- معامل تحديد النموذج

نعتمد في قياس القدرة التفسيرية للنموذج على معامل التحديد R^2 الذي بقيس نسبة التغير في المتغير التابع. إذ في حالة $R^2=1$ يعني وجود علاقة معنوية بين المتغيرات المستقلة والمتغيرة التابعة؛ $0 < R^2 < 1$ يعني وجود علاقة معنوية غير تامة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرة التابعة؛ $R^2=0$ يعني عدم وجود علاقة معنوية بين المتغيرات المستقلة والمتغيرة التابعة. مع العلم أن كلما اقتربت قيمة R^2 من الواحد زادت الثقة في تدبير النموذج.

الجدول رقم 2: معامل الارتباط للنموذج

معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير
0.929	0.863	0.765	0.22716518

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على قاعدة البيانات اعتمادا على برنامج SPSS

يتبين لنا من نتائج الجدول رقم 2، أن 86.3% من التغيرات الحاصلة في أتعاب المدقق الخارجي مفسرة من طرف المتغيرات المستقلة المأخوذة في النموذج وهو ما يبينه مربع معامل التحديد R^2 .

3.6- اختبار الدلالة الإحصائية الكلية للنموذج

يتم الاعتماد على اختبار فيشر Fisher، لتقييم النموذج ككل، وذلك عن طريق وضع فرضيتين بديلتين، الابتدائية: H_0 : كل المتغيرات المستقلة لا تفسر التغير في المتغيرة التابعة؛ البديلة: H_1 : المتغيرات المستقلة تفسر التغير في المتغيرة التابعة. وبحساب قيمة F_{obs} الإحصائية عند مستوى معنوية معين وهنا نأخذ 5%، ومقارنتها مع قيمة F_c ، وتقرن القيمتين فا كانت الأولى أصغر من الثانية، فنقبل الفرضية الابتدائية وفي حالة العكس نرفض، لتقبل الفرضية البديلة H_1 .

الجدول رقم 3: الدلالة الإحصائية للنموذج

الإحصائية F	مستوى المعنوية (signification)
8.825	0.006

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على قاعدة البيانات اعتمادا على برنامج SPSS

فمن خلال الجدول رقم 03، فالنموذج هو بصفة عامة ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية مقدرة بـ 0.06%، وذلك لأن مستوى المعنوية المعتمد في هذه الدراسة يقدر بـ 5% وهو أكبر من مستوى المعنوية المتحصل عليه من خلال تقدير النموذج والذي يقدر بـ 0.006 أي $0.006 > 0.05$ ، وبالتالي يمكن قبول هذا النموذج مادام أنه ذو دلالة إحصائية.

3.7- تقدير معاملات النموذج

سيتم استخدام اختبار Student لدراسة معنويات المعاملات المقدرة عن طريق وضع فرضيتين بديلتين بالنسبة لكل معامل ماعدا المعامل الثابت. ف.الابتدائية: H_0 : المتغير المستقل الموافق لا يؤثر على المتغير التابع؛ البديلة: H_1 : المتغير المستقل الموافق يؤثر على المتغير التابع. ويتم حساب قيمة T_{obs} لكل معامل عند مستوى معنوية معين وهنا نأخذ 5%، ثم تقارن مع قيمة T_c الجدولية، فإذا كانت المحسوبة أصغر من الجدولية نقبل الفرضية الابتدائية، ونرفض هذه الأخيرة في حالة العكس أي المحسوبة أكبر من الجدولية.

الجدول رقم 4: الدلالة الإحصائية لكل متغيرة على حدة للنموذج

المتغيرات	المعاملات المقدرة	الخطأ المعياري	الإحصائية T	مستوى المعنوية
المتغير الثابت	15.546	0.466	33.347	.000
ICAD	-0.885	0.383	-2.314	0.054
TCAD	6.612E-02	0.021	3.200	0.015
DILCAD	-0.469	0.080	-5.870	0.001
CUMUL	0.610	0.194	3.150	0.016
DLTTA	-0.564	0.392	-1.438	0.194

المتغيرة المستقلة: Ln honor

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على قاعدة البيانات اعتمادا على برنامج SPSS

3.8- اختبار الفرضيات وتحليل نتائج النموذج

فيما يخص دراسة الدلالة الإحصائية لكل متغير فنلاحظ من خلال الجدول رقم 04 أن المتغير الأول في هذا النموذج هو ICAD والذي نرى بأنه ذو دلالة إحصائية في تفسير المتغير أتعاب المدقق الخارجي عند مستوى المعنوية 5% (أي أن $0.05 > 0.054$). لذا يمكننا القول بأنه توجد علاقة عكسية بين استقلالية

أعضاء مجلس الإدارة وبين أتعاب المدقق الخارجي وهذا ما لا يؤكد الفرضية الأولى التي قمنا بطرحها على شكل حيادي.

ويمكن تفسير هذه العلاقة العكسية بين هاتين المتغيرتين بأنه من جهة إما ثقة هؤلاء الأعضاء في إمكانياتهم وفي كفاءاتهم بصفة كاملة والتي تجعلهم يقللون من حاجة تقييم الخطر من طرف المدققين الخارجيين وهذا ما يسمح من تخفيض اللجوء لتدقيق خارجي ذي جودة ومن ثم التقليل من أتعاب المدقق.

ومن جهة أخرى يمكن أن تفسر هذه العلاقة بأن الإداريين الخارجيين الذين تم تعيينهم من قبل مؤسسات هذه العينة إما يكونوا مرتبطين بفرقة المدراء أو يكونون أقل كفاءة مما يجعلهم حياديين تجاه الرقابة المحققة من طرف مجلس الإدارة ومن ثم عدم تشجيع اللجوء لتدقيق خارجي ذي جودة، إذ أن النتيجة التي تم الحصول عليها توافق نتيجة كل من Fama و al في 1983 التي توصلنا إليها فيما يخص علاقة الأعضاء المستقلين بالتدقيق الخارجي.

وبالنسبة للمتغيرة الثانية والمتعلقة بحجم مجلس الإدارة TCAD فنلاحظ من خلال نفس الجدول أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بينها وبين أتعاب المدقق الخارجي عند مستوى معنوية 5% (أي $0.015 > 0.05$). إذ يمكننا القول بأن هناك علاقة طردية بين حجم مجلس الإدارة وبين جودة التدقيق الخارجي المقاربة بأتعاب المدقق الخارجي، ويظهر ذلك من خلال إشارة المعامل المقدر لهذه المتغيرة، إذ يمكننا القول بأنه كلما زاد حجم مجلس الإدارة كان الاتجاه أكثر لطلب تدقيق خارجي ذي جودة ومن ثم دفع أتعاب مرتفعة للمدقق الخارجي وهو ما لا يؤكد الفرضية الثالثة، إذ أن بالنسبة لمجلس الإدارة ذي الحجم الكبير تكون المتطلبات المالية والاقتصادية مهمة، ومنه فإن الإداريين يكون لهم اتجاه نحو وضع مؤسساتهم تحت رقابة جيدة لذلك يحاولون الاعتماد على تدقيق خارجي ذي جودة، وبالتالي يفضلون مضاعفة مصادر الرقابة.

وفيما يتعلق بمتغيرة عدد اجتماعات مجلس الإدارة في السنة DILCAD نلاحظ بأنه توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بينها وبين جودة التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية 5% (معناه $0.001 > 0.05$) والذي لا يؤكد الفرضية الرابعة، حيث نلاحظ بأن كلما زاد عدد اجتماعات مجلس الإدارة قل الاهتمام في طلب تدقيق خارجي ذي جودة، لأن هذا العدد المتزايد من الاجتماعات يمكن من زيادة فعالية المجلس، ومن ثم لا يكونون في حاجة إلى طلب أكبر لجودة التدقيق الخارجي.

كما نلاحظ وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ازدواجية وظيفتي القرار والإدارة CUMUL وجودة التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية 5 % (أي $0.016 < 0.05$) وهو ما يوضحه الجدول رقم 04 كما يلاحظ بأن هذه العلاقة الناشئة بين المتغيرتين هي علاقة طردية معناه كلما كان هناك ازدواجية في وظيفتي القرار والإدارة كلما كان اللجوء لطلب تدقيق خارجي ذي جودة أكثر وهو ما لا يؤكد الفرضية الثانية.

كما يمكننا تفسير هذه العلاقة بحالتين : من جهة يحاول الإداريين الخارجيين تفادي أخطار التجذر السلبي للرئيس المدير العام والذي يكون في نفس الوقت رئيس مجلس الإدارة، لهذا يقومون بطلب جودة أكبر للتدقيق الخارجي كلما كانت هناك ازدواجية في الوظيفة، وذلك من أجل تخفيض تأثيراته على قرارات المؤسسة. أما من الناحية الثانية فيمكن أن تتمثل في أن المدير من أجل تعزيز مكانته وبالتالي ازدواجية الوظيفة، فإنه يحاول أن يبرهن لمختلف المساهمين من أنه يعتمد على مسار رقابة جيد لهذا يلجأ لطلب تدقيق خارجي ذي جودة عالية من خلال تسديد أتعاب مرتفعة للمدقق.

وأخيرا يتبين لنا عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الديون طويلة المدى DLTTA وبين جودة التدقيق الخارجي ($0.194 < 0.05$)، معناه لا يوجد هناك تأثير لهذه المتغيرة على الزيادة أو التخفيض من طلب تدقيق خارجي ذي جودة، وهذا ما لا يؤكد الفرضية الخامسة، وهذا يعني أنه حتى ولو كانت لهذه المؤسسات ديون كبيرة فإنه لا يلجأ لتدقيق خارجي ذي جودة لأن المدراء يعملون على الحفاظ على مراكزهم وبالتالي التصرف بانتهازية.

4-خاتمة

بهدف تحديد أثر مجلس الإدارة، كهيكل لحوكمة المؤسسات محل العينة، على جودة التدقيق الخارجي، اقتضت دراستنا الميدانية طريقة الانحدار المتعدد لاختبار العلاقة بين جودة التدقيق الخارجي كمتغير تابع وخصائص مجلس الإدارة مفسرة لهذه الجودة كمتغيرات مستقلة.

وقد تبين لنا من خلال محاولة تحديد نوع العلاقة الدالية بين المتغير التابع والمتغيرات المفسرة للنموذج، أن الشكل الدالي الغالب على نموذج الدراسة هو الشكل الخطي، بالإضافة لذلك تم تحديد إن كانت المعطيات تتبع التوزيع الطبيعي وقد تبين أن هذه المعطيات تتبع التوزيع الطبيعي.

وقد كشفت نتائج الدراسة من خلال نموذج الانحدار المقدم تحديد بعض خصائص مجلس إدارة المؤسسات التي تؤثر بصفة طردية على طلب أكثر لتدقيق

خارجي ذي جودة والمتمثلة في حجم مجلس الإدارة، ازدواجية وظيفة الإدارة والرقابة. إذ أن هذه العوامل تعمل من أجل الطلب المتزايد لجودة التدقيق الخارجي ومن أجل الزيادة في فعالية هذه المؤسسات. بينما تم تحديد عوامل أخرى التي تؤثر بصفة سلبية على هذه الجودة والمتمثلة في استقلالية مجلس الإدارة وعدد اجتماعاته، بحيث أن هذه العوامل على مستوى مؤسسات هذه العينة تحول دون الارتكاز على طلب أكثر لتدقيق خارجي ذي جودة. أما فيما يخص العوامل الأخرى فلم يتم تحديد أي علاقة ذات دلالة إحصائية بينها وبين جودة التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية 5%.

قائمة المراجع والمصادر:

1. Hervé Alexandre, Mathieu Paquerot (2000), "Efficacité des structures de contrôle et enracinement des dirigeants" Finance Contrôle Stratégie – Volume 3, N° 2, juin, p.5 - 29.
2. -Claude Bailly-Masson, (2000) « comparaison de la mission du commissaire aux comptes français avec celle du contrôleur des comptes suisse », HEC Lausanne, janvier.
3. -Jean -Charles Becour, Henri Bouquin (1996), Audit opérationnel, 2ème : édition, Economica, Paris.
4. Breton G & Schatt A. (2002), « Manipulation comptable : les dirigeants et les autres parties prenantes », université de Québec, Canada.
5. Casta J.-F. & Mikol A. (1999), Vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices. Comptabilité-Contrôle-Audit, mai, pp. 107-121.
6. Charreaux G, Pitol-belin (1990), «Le Conseil d'administration», Vuibert gestion.
7. -Charreaux G. (1987) "La théorie de l'agence : une synthèse de la littérature", in G. Charreaux et al., De nouvelles théories pour gérer l'entreprise, Economica, Paris.
8. -Charreaux G., (1995) « Modes de contrôle des dirigeants et performance des firmes », Revue d'économie industrielle, 1er trimestre, p. 135- 172.
9. -Charreaux G. (1991), « Structures de propriété, relation d'agence et performance financière », Revue Économique, n° 3, p. 521-552.
10. -Charreaux G. (1997), Le gouvernement des entreprises : Corporate Governance Théories et Faits, Économica.

11. -Charreaux G., (2000) « Le conseil d'administration dans les théories de la gouvernance », Revue du Financier, n° 127, p. 8-17.
12. -Citron D.B. et Taffler R.J. (1992) "The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis", Accounting and Business Research, vol. 22, n°88, pp.337-345.
13. Chiapello E. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature. Comptabilité-Contrôle-Audit, T. 2, Vol. 2, pp. 51-74.
14. Lionnel. C et Gerard.V (1992), Audit et contrôle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques. 4^{ème} édition .Dalloz, Paris.
15. J-E. Combes et M-C. Labrousse, (1997) , Audit financier et contrôle de gestion, Publi-Union.
16. Nacer Daddi-Addoun (2007),"Gestion et relation d'agence dans l'entreprise publique algérienne", Revue des: Reformes Economiques et Intégration en Economie Mondiale, ESC n°2/2007.
17. -David C. H, Knechel W. R. Et Norman W. (2006), "Audit Fees: A Meta-analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes", Contemporary Accounting Research, vol. 23, n°1, pp. 141 – 191.
18. -Hubert Depret, Alain Finet, Charles Piot (2005) Gouvernement d'entreprise (Enjeux managériaux, comptable et financiers), Edition de Boeck Université.
19. -Fama E. (1980), «Agency Problems and the Theory of the Firm», Journal of Political Economy, vol. 88, n° 2, p. 288-307.
20. Fama E.F., Jensen M.C. (1983), "Separation of Ownership and Control", Journal of Law and Economics, vol.26, pp.301- 325.
21. -Flint D. (1988) Philosophy and Principles of Auditing, Macmillan Education, London.
22. Gillet P. (1998). Comptabilité créative : le résultat comptable n'est plus ce qu'il était. Revue Française de Gestion, No. 121.
23. Herrbach O. (2000) « Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier: une approche par le contrat psychologique », Thèse de doctorat, Université Toulouse I, France.
24. Hopkins D. (1996), "The Auditing Business", Internal Auditor, vol. 25, n° 4 , pp.44-51.
25. Jensen N & Meckling w.(1976), « Theory of the firm, managerial behavior, agency costs and ownership structure » , Journal of financial economics , USA.

26. Knapp M.C. (1991). Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 10, No. 1, pp. 35-52.
27. -Lazonick W., O'Sullivan M. (2000) "Maximising Shareholder Value : A New Ideology for Corporate Governance", *Economy and Society*, vol. 29, n° 1, pp. 13-25.
28. Makram Chemangui (2004) « La problématique de mesure de la qualité d'audit : proposition d'une approche de conception », Audencia Nantes.
29. Makram Chemangui et Benoit Pigé (2004) « la qualité de l'audit : analyse critique et proposition d'une approche d'évaluation axée sur la nature des travaux d'audit », Laboratoire de recherche en Sciences de Gestion, université de Franche Com.
30. -Moizer P. (1997). Auditor reputation : the international empirical evidence. *International Journal of Auditing*, Vol. 1, No. 1, pp. 61-74.
31. -Pigé B. (2003), "Les enjeux du marché de l'audit", *Revue Française de Gestion*, vol. 29, n° 147, pp. 87-103
32. -Piot R. et Janin R.,(2004), qualité d'audit, gouvernance et résultat en France, 25^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité, Orléans, 12-14 mai.
33. Piot C. (2004), " Effort d'audit et taille de l'entreprise : barème réglementaire et économie d'échelle dans le commissariat aux comptes des PME-PMI", *Finance-Contrôle-Stratégie*,
34. -Prat dit Hauret, C. (2003), "Audit et développement moral cognitive", *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 6, n° 3, pp.117-136.
35. Raffégeau J., Dufils P. & de Ménonville D. (1994). *L'audit financier*. Paris, Presses Universitaires de France.
36. Tondeur H. (2003), "Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes", 24^{ème} Congrès de l'AFC, 22-23 mai 2003, Louvain La Neuve.
37. A. Shleifer et R. W. Vishny (1996), *apporteurs réduits aux seuls apporteurs de capital financier*.
38. Stéphane Trébucq: "la gouvernance d'entreprise héritière de conflits idéologiques et philosophiques", *Communication pour les neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management* Jeudi 20 et Vendredi 21 mars 2003, Crefige - Université Paris-Dauphine .
39. Vafeas, N., (1999), "Board meeting frequency and firm performance", *Journal of Financial Economics* 53.

40. -Williamson, O. (1981), "The modern corporation: origins, evolution, attributes", Journal of Economic Literature, 19, 1537-1568. 113-142.
41. عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد, محمود ناجي درويش، المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
42. ناصر دادي عدون- تلاهوبري رابح، "نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية"، Revue des : Reformes Economiques et /2008.04Intégration en Economie Mondiale, ESC n°
- ناصر دادي عدون- هشام سفيان صلواتشي (2008) ، " - التأهيل، عملية لتطبيق الحوكمة في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة الجزائرية" Revue des : Reformes Economiques /2008.05et Intégration en Economie Mondiale, ESC n°
43. القانون رقم 11-88 المؤرخ في 12/01/1988 و القانون رقم 08-91 المؤرخ في 27/04/1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.