

مدى مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الجزائرية
(دراسة استقصائية)

The extent to which the principles of corporate governance contribute to narrowing the expectations gap in the Algerian audit environment (Survey)

تيايبية رضا*

تاريخ القبول: 2018-11-13

تاريخ الارسال: 2018-05-13

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير مبادئ نظام حوكمة الشركات في فجوة التوقعات، باعتبار أن القواعد والأحكام التي جاء بها هذا النظام تعتبر جديدة على بيئة التدقيق الجزائرية، إضافة إلى معرفة الصعوبات والعراقيل التي تواجه المؤسسات الجزائرية عند تطبيق هذا النظام، خصوصا في ظل غياب سوق مالي وبيئة مواتية لتقييم قواعد واحكام نظام حوكمة الشركات. كما تم التوصل إلى مجموعة من النتائج عن طريق الاستعانة باستمارة أسئلة تقضي بضرورة تفعيل وتكييف مبادئ حوكمة الشركات مع طبيعة المؤسسات وبيئة التدقيق الجزائرية حتى يتم تجاوز الصعوبات الناجمة عن تطبيق هذا النظام وضمن الاستفادة من المزايا التي يحققها.

الكلمات المفتاحية: مبادئ حوكمة الشركات، فجوة التوقعات، واقع الحوكمة في الجزائر.

Résumé :

Cette étude a pour objectif d'examiner l'impact des principes et mécanismes du système de gouvernance des entreprises sur l'écart des attentes, vu que les règles et les dispositions de ce système sont considérés comme nouvelles pour l'environnement d'audit algérien. En outre, on a pu déterminer les difficultés et les contraintes rencontrées par les entreprises algériennes lors de l'application de ce système, particulièrement en absence d'un marché financier et d'un environnement propice et favorable à l'évaluation des règles et dispositions de ce système de gouvernance.

* طالب دكتوراه سنة خامسة، جامعة باتنة، reda.tibia@yahoo.fr

Un certain nombre des résultats ont été obtenus après l'analyse des données collectées par un questionnaire, Ces résultats indiquent qu'il est nécessaire d'activer et même d'adapter les principes de gouvernance des entreprises avec la nature juridique de ces dernières ainsi que l'environnement d'audit algérien, pour permettre de surmonter les difficultés engendrant son application et de s'assurer des avantages qu'il procure.

Les mots clés : Principes de gouvernance d'entreprise, L'écart des attentes, La réalité de la gouvernance en Algérie.

Abstract:

This paper intends to treat the impact the principles of mechanism of corporate governance system on the gap of expectations, since rules and regulations of this system are considered as new for the Algerian audit environment. Furthermore, we were able to determine difficulties and hindrances encountered by Algerian firms when this system is applied, in particular, during the absence of financial market and favourable environment in terms of evaluation of rules and regulations of governorship system.

Several results have been concluded after the analysis of collected data through questionnaire. These results mention that it is necessary to activate and to adapt principles of governorship of firms with its judicial nature as well as the Algerian audit environment in order to be able to overcome hindrances engendered from its application and to ensure advantages which procure.

Key words: Principles of corporate governance, the gap of expectations, the reality of governance in Algeria.

مقدمة:

شهدت مهنة المراجعة في العقود الأخيرة تغيرات كبيرة كان لها أثر بالغ على اقتصاديات البلدان عامة والجزائر على وجه الخصوص التي لم تكن بمعزل عن هذه التغيرات، إذ انتزعت مهنة المراجعة عن جدارة واستحقاق مكانها المهم ودورها الفاعل في عالم المال والأعمال، وذلك لما تقدمه من معلومات قيمة ذات مصداقية ونوعية لجميع أطراف المجتمع المالي خصوصا أصحاب القرار فيه، ولكن نتيجة للعلاقة السببية التي تربطها بالمؤسسات الاقتصادية بدأت تهتز مصداقيتها

من حين لآخر بسبب الفضائح و الازمات المالية، لذلك فقد حظي موضوع فجوة التوقعات بأهمية بالغة بالنسبة لمؤسسات الأعمال الدولية وبرامج التنمية ، حيث تم في هذا الإطار بذل مجهودات دولية في سبيل إرساء وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات حسب البيئة القانونية والاقتصادية لكل دولة للتضييق من فجوة التوقعات.

ولاقتناعنا بأن الحل الأمثل لمثل هذه المشكلات هو تركيز الاهتمام على نظام حوكمة الشركات ودوره الفاعل في تنظيم العلاقة بين أطراف المجتمع المالي، من أجل تضييق فجوة التوقعات. فإننا نقترح: " في دراسة واختبار أثر مبادئ حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية بالجزائر. " إشكالية رئيسية لموضوعنا هذا. وعلى ضوء هذه المرتكزات جميعا جاء هذا البحث.

إشكالية البحث وأسئلته:

تحدد إشكالية البحث في الاسئلة الرئيسية التالية:

ما مدى تأثير حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية؟
ويتفرع هذا السؤال إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما هو مفهوم حوكمة المؤسسات؟ وما هي متطلبات تطبيقها؟
- 2- ما هو واقع الإطار المؤسسي وآليات حوكمة الشركات في الجزائر؟
- 3- ما هو مفهوم فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، أسبابها ومكوناتها؟
- 4- ما مدى تأثير تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية؟

فرضيات البحث:

تم صياغة فرضية البحث في الشكل التالي:

لا يساهم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى التعرف على:

1. معرفة واقع حوكمة الشركات في بيئة المراجعة الجزائرية؛
2. أهم المشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيق حوكمة الشركات؛
3. معرفة واقع فجوة التوقعات في الجزائر وأهم أسبابها؛
4. محاولة إيجاد حلول لضمان تطبيق حوكمة الشركات لتضييق فجوة لتوقعات.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في:

1. كونه يتناول موضوعا على قدر كبير من الأهمية ألا وهو مدى فعالية نظام حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات؛
2. لا بد من اللحاق بالركب العالمي في تطبيق مفهوم حوكمة الشركات واستغلالها للنهوض بالمؤسسات الجزائرية؛
3. تساهم هذه الدراسة في إثراء البحوث العلمية التي تعد في مجال حوكمة الشركات وفجوة التوقعات.

حدود البحث:

تتمثل حدود البحث المكانية، الزمنية والبشرية فيما يلي:

- الحدود المكانية: تمت الدراسة الميدانية على عينة من المراجعين والمسيرين في ولايتي عنابة والطارف.
- الحدود الزمنية: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه والمقدر من 21 سبتمبر 2017 إلى غاية 30 ديسمبر 2017.
- الحدود البشرية: تم توجيه استمارة الدراسة الميدانية إلى المراجعين القانونيين والمدققين الداخليين والمسيرين ببعض المؤسسات العمومية والخاصة بالشرق الجزائري (ولايتي عنابة الطارف).

1) ماهية فجوة التوقعات

1-1) تعريف ومفهوم فجوة التوقعات:

لا يوجد تعريف موحد لفجوة التوقعات في المراجعة بل هناك عدة تعاريف مختلفة، حيث قام معظم من تناول هذا الموضوع بالبحث والدراسة بوضع تعريف للفجوة من الزاوية التي يرى بها

مكونات الفجوة وأسبابها، حيث ركزت الكثير من الدراسات في تعريفها للفجوة على جانب تراه أساسيا في ظهورها من وجهة نظرها.

أول من أطلق مصطلح "فجوة التوقعات" هو (Carl D Liggio)، وهو أول من قام بوضع تعريف لها حيث عرفها بأنها: "اختلاف مستويات الأداء المهني للمنتوق كما يتصوره المراجع من جهة، وما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من جهة أخرى"¹

ومن التعريفات المشهورة لفجوة التوقعات تعريف لجنة (COHEN) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPH) حيث عرفها بأنها: "الفجوة بين احتياجات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية وبين ما يقدمه مراجع الحسابات فعليا وما يتوجب عليه تقديمه بشكل معقول"²

1-2) مكونات فجوة التوقعات

إن وجهات نظر الباحثين قد تباينت واختلفت في تصنيف وتحديد مكونات فجوة التوقعات

كما اختلفت في تعريفها، ومن أهم المكونات التي اتفق عليها الباحثون نجد أنها قسمت إلى:³

- فجوة المعقولة: تنشأ نتيجة الاختلاف بين ما يتوقعه المجتمع أو مستخدم القوائم المالية عن المراجع لإنجازها وبين ما يمكن للمراجع أداءه بصورة معقولة.

- فجوة الأداء: " هي الفرق بين توقعات المجتمع المالي من المراجع وبين أداء المراجع الفعلي". كما عرفها (PORTER) وقد قسمها الى قسمين:

- فجوة الأداء الناقص (قصور الأداء): هي اختلاف في توقعات مستخدمي القوائم المالية لما على مراجع الحسابات أداءه حسب القوانين والمعايير المحددة(المنظمة) للمهنة وبين الأداء الفعلي للمراجعين.

- فجوة المعايير الناقصة (قصور المعايير المهنية): تتمثل هذه الفجوة في الفرق بين متطلبات مهنة المراجعة والقوانين وكذلك المعايير التي تحدد واجبات المراجع وبين الأداء الفعلي للمراجع نفسه.⁴

2) ماهية حوكمة الشركات

1-2) مفهوم الحوكمة:

عرفت الحوكمة على أنها: "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية، وهي اجراءات متخذة من قبل أصحاب المصلحة في المنظمة لتوفير اشراف ورقابة على المخاطر التي تقوم بها الإدارة".⁵

2-2) أهمية الحوكمة:

- لقد استدعت الحاجة الى الاهتمام بحوكمة الشركات كملاذ أخير للأهمية التي تنطوي عليها، ويمكن توضيح أهمية الحوكمة في النقاط التالية:⁶
- تساهم الحوكمة في التقليل من المخاطر وتقوية تنافسية المؤسسة وزيادة الشفافية، ناهيك عن اسهامها في تنمية عدد المستثمرين و جلب رؤوس الاموال؛
 - وتنظم العلاقة بين ملاك المؤسسة ومسيرها في ظل الواقع المفروض (فصل الملكية عن الإدارة) واختلاف الاهداف وتضاربها بين مختلف الاطراف الفاعلة في المؤسسة؛
 - تساهم حوكمة الشركات في تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة، كما تحقق فعالية الإنفاق وربطه بالإنتاج.

2-3) مبادئ الحوكمة:

نظرا للاهتمام البالغ والمتنامي بمفهوم الحوكمة، قامت العديد من المؤسسات بدراسة هذا المفهوم وتحليله ومحاولة وضع مبادئ وقواعد عامة تجمع محتوى مفهوم الحوكمة، ومن الأعمال التي قامت بها عدة مؤسسات أتفق على ستة مبادئ.

✓ المبدأ الأول ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات⁷ :

يؤكد هذا المبدأ على ضرورة أن يتضمن إطار الحوكمة الأسس اللازمة لرفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، كما يجب أن يتوافق إطار الحوكمة مع القواعد القانونية، وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والتنظيم والرقابة.

✓ المبدأ الثاني حقوق المساهمين: يؤكد هذا المبدأ على ضرورة أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية

حقوق المساهمين مثل حقوق التصويت والمشاركة في اتخاذ القرارات وغيرها من الحقوق⁸.

- ✓ المبدأ الثالث: المعاملة المتكافئة للمساهمين: ويُعنى هذا المبدأ بالمساواة بين المساهمين المنتمين الى الفئة نفسها، في كافة الحقوق والواجبات سواءا أكانوا اقلية أم مساهمين أجانبا⁹
- ✓ المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: لا بد ان يتضمن إطار حوكمة الشركات مسألة الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح من موظفين وموردين، مستثمرين ... التي ينشئها القانون وتنشئها الاتفاقيات المتبادلة¹⁰.
- ✓ المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية: ينص هذا المبدأ على أنه "ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يتضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء، وحقوق الملكية، وحوكمة الشركات¹¹.
- ✓ المبدأ السادس: مسؤولية مجلس الإدارة: ينص هذا المبدأ على ضرورة أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجيه والارشاد الاستراتيجي لمجلس الإدارة عن مسؤولياته تجاه المساهمين¹².

3) دور مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر (دراسة

استقصائية):

1-3) طبيعة الدراسة الميدانية:

منهج البحث:

• تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي الذي يصف الظاهرة قيد البحث وصفا دقيقا دون التدخل أو التأثير فيها.

• أدوات الدراسة الميدانية:

تم استخدام استمارة أسئلة كأهم الأدوات البحثية لتحليل رأي العينة محل الدراسة، كما تم استخدام أسلوب الملاحظة والمقابلات الشخصية لتدعيم استخدام الأسلوب السابق، كذلك لتفادي عدم فهم أعضاء عينة الدراسة لبعض العبارات المستخدمة. حيث تم تقسيم الاستمارة إلى قسمين، كما يلي:

- **القسم الأول:** يعرف بالدراسة المراد إجراؤها وأهميتها، كما يتضمن أيضا تحفيز المبحوث للإجابة عن الاستمارة، وتم الإشارة إلى أن إجابته تعتبر هامة ومفيدة لأغراض البحث وأن المعلومات المقدمة تستخدم لغايات البحث العلمي فقط؛

- **القسم الثاني:** يدرس مدى مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية ، ويضم تسعة وعشرين سؤالاً من (1 إلى 30) حيث تمت دراسة كل مبدأ على حدى .

● **عينة الدراسة:**

باعتبار أن عدد مراجعي الحسابات كبير ولا يمكن إجراء تعداد شامل له تم اختيار عينة طبقية عشوائية، حيث تم توزيع ستون (60) استمارة أسئلة على مكاتب مراجعي الحسابات متواجدة في مدينة عنابة والطارف، وإلى فئة المسيرين والمحاسبين ببعض المؤسسات العمومية والخاصة لكي تتماشى مع أهداف الدراسة، تم استرجاع اثنين وأربعون (42) استمارة صالحة للتحليل، ما يمثل نسبة 70% من الاستمارات الموزعة وهي تعتبر نسبة جيدة للدراسة.

● **الأساليب الإحصائية المتبعة:**

تم تفرغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS 15)*¹³ . وتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية الوصفية التالية في تحليل النتائج.

- **النسب المئوية:** تم استخدامها لمعالجة البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة؛

- **الوسط الحسابي:** باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، فقد تم استخدامه في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، كما تم تحدي الاتجاه العام لعينة الدراسة عن طريق تحديد الفئة التي ينتمي إليها المتوسط الحسابي من مقياس ليكارت الخماسي باعتباره مقياس ترتيبى يحدد الأهمية النسبية له؛

- الانحراف المعياري: يعتبر من مقاييس التشتت، تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

- One Simple T-TEST: لبيان أي الفروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات افراد عينة الدراسة، أي اختبار الفرق بين متوسطين.

3-2- تحليل النتائج المتوصل لها:

• تحليل نتائج محور "مدى مساهمة تطبيق مبادئ نظام حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات":

من أجل معرفة مدى مساهمة تطبيق مبادئ نظام حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري من أجل ترتيب الإجابات وتحديد أهميتها ومستوى قبولها.

وقد تم دراسة كل مبدئ على حدى

والجدول رقم 01 يوضح ذلك:

الجدول رقم 01: إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى مساهمة مبدأ الإطار الفعال

لحوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات

رقم	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
1	يوجد قوانين وتنظيمات للحوكمة مكتوبة تتميز بالشفافية والقابلية للتنفيذ	4.200	0.676	نادرا
2	تتميز الآليات القانونية والتنظيمية للحوكمة بالكفاءة والمرونة و عدم الانحياز	4.270	0.790	غالبا
3	تتمتع الجهات المشرفة والمنظمة للحوكمة بالنزاهة والموضوعية والكفاءة كما تصدر القرارات في الوقت المناسب	4.122	0.466	أحيانا

غالباً	0.610	4.360	يوضح الإطار الفعال للحوكمة تقسيم و توزيع المسؤوليات بين السلطات وفق اختصاص تشريعي يتوافق مع أحكام القانون و يخدم المصالح العامة	4
	0.655	4.238	المتوسط العام	

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى النتائج المتحصل عليها من استخدام النظام الإحصائي SPSS

من خلال الجدول رقم 01 أعلاه يتبين أن:

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن الفقرة رقم 11 جاءت بأعلى وسط حسابي 4.360 وبانحراف معياري 0.610 ، وهذا يدل على أهمية أن يوضح إطار الحوكمة تقسيم وتوزيع المسؤوليات بين السلطات وفق اختصاص تشريعي يتوافق مع أحكام القانون ويخدم المصلحة العامة مما يساهم في تضيق الفجوة .

الجدول رقم 02: إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى مساهمة مبدأ حماية حقوق

المساهمين في تضيق فجوة التوقعات

رقم	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
5	حق التصويت مكفول للمساهمين كما يشاركون في اختيار سياسيات مكافآت الموظفين ومجلس الإدارة	3.930	0.884	أحيانا
6	توفر الشركة المعلومات الكافية للمساهمين عن جميع التغيرات الأساسية الواقعة بالشركة	4.731	0.458	غالباً
7	يحق للمساهمين مناقشة تقرير المراجعة الخارجية من خلال الجمعية العامة	4.200	0.676	غالباً
8	يقوم المستثمرون المؤسسون بالإفصاح عن الحوكمة الخاصة بهم والتعارض في المصالح بصفتهم وكلاء	4.200	0.676	أحيانا
9	يتم الإفصاح عن الإجراءات والاتفاقات التي تمنح	4.631	0.258	أحيانا

			بعض المساهمين سيطرة لا توافق مقدار ملكيتهم
	0.640	4.393	المتوسط العام

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى النتائج المتحصل عليها من استخدام النظام الإحصائي SPSS من خلال الجدول رقم 02 أعلاه يبين أن الفقرة رقم 13 جاءت بأعلى وسط حسابي 4.731 وانحراف معياري 0.458 وهذا يدل على أن توفير الحقوق الأساسية والمعلومات الكافية للمساهمين عن جميع التغيرات الواقعة بالشركة يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

الجدول رقم 03: إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى مساهمة مبدأ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في تضييق فجوة التوقعات

الرقم	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
10	يحصل جميع المساهمين من نفس الفئة على نفس المعاملة	4.166	0.762	غالبا
11	يقع على عاتق أعضاء مجلس الإدارة الإفصاح عن أي مصلحة مادية خاصة بهم	4.190	0.917	أحيانا
12	يتم حماية صغار المساهمين من استغلال كبار المساهمين	4.023	0.949	أحيانا
13	لا يسمح بالتداول الشخصي السوري بين المساهمين داخل الشركة	3.857	1.138	أحيانا
14	من حق المساهمين الاطلاع على جميع المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والتصويت في الجمعية العامة	4.333	0.874	غالبا
	المتوسط العام	4.114	0.781	

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى النتائج المتحصل عليها من استخدام النظام الإحصائي SPSS

من خلال الجدول رقم 03 أعلاه يبين أن الفقرة رقم 21 جاءت بأعلى وسط حسابي 4.333 وانحراف معياري 0.874 والتي تنص على حق المساهمين في الاطلاع على جميع المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والتصويت في الجمعية العامة مما يؤكد على مساهمة هذه الفقرة في تضيق فجوة التوقعات.

الجدول رقم 04: إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة مبدأ دور أصحاب المصالح في تضيق فجوة التوقعات

الرقم	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
15	يتم حماية حقوق أصحاب المصالح بوثائق رسمية وعلاقات تعاقدية موثقة	3.833	1.102	غالباً
16	يوجد آليات فعالة لضمان مشاركة أصحاب المصالح في الرقابة وتمكينهم من تبليغ شكاويهم بيسر والتعامل معها بجدية	4.261	0.964	غالباً
17	يوجد إطار فعال للتكفل بحالات الإعسار وتنفيذ حقوق الدائنين	4.290	0.943	أحياناً
18	يكفل القانون وتنظيمات الشركة حق التعويض لأصحاب المصالح	4.166	0.853	أحياناً
19	يوجد آليات لتعزيز اداء مشاركة العاملين في اتخاذ القرارات	3.333	1.319	أحياناً
	المتوسط العام	3.957	0.846	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى النتائج المتحصل عليها من استخدام النظام الإحصائي SPSS

من خلال الجدول رقم 04 نلاحظ أن الفقرة رقم 23 جاءت بأعلى وسط حسابي 4.290 بانحراف 0.964 فهي الأكثر مطابقة لمبدأ دور أصحاب المصالح، مما يدل على أن وجود آليات فعالة لضمان مشاركة أصحاب المصالح في الرقابة وتمكينهم من تبليغ شكاويهم والتعامل معها بجدية من طرف مجلس الإدارة يساهم في تضيق فجوة التوقعات.

الجدول رقم 05: إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة مبدأ الإفصاح والشفافية في تضيق فجوة التوقعات

الرقم	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
20	يتم الإفصاح عن جميع المعلومات المتعلقة بأهداف الشركة والنتائج المالية ونتائج العمليات والمخاطر المتوقعة	4.119	0.739	أحيانا
21	يتم توفير فرص متساوية في التوقيت المناسب وبالتكلفة المناسبة لجميع مستخدمي المعلومات.	4.452	0.943	غالبا
22	يتم التعاقد مع مراجع خارجي مستقل و ذو كفاءة قابل للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين	4.000	0.962	غالبا
23	يتم الإفصاح عن الملكيات الكبرى للمساهمين وحقوق التصويت وعمليات الأطراف ذات العلاقة	3.833	1.080	نادرا
24	يوجد معايير نوعية لإعداد المعلومات كما يوجد منهجية للتحليل للحيلولة دون التعارض في المصالح	4.190	0.802	أحيانا
	المتوسط العام	4.119	0.745	

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى النتائج المتحصل عليها من استخدام النظام الإحصائي SPSS

من خلال الجدول رقم 05 نلاحظ أن الفقرة رقم 28 جاءت بأعلى وسط حسابي 4.452 بانحراف معياري قدره 0.943 ، و هذا يدل على أن توفير فرص متساوية بالتكلفة المناسبة وفي الوقت المناسب للحصول على المعلومات لجميع مستخدميها يتوافق مع مبدأ الإفصاح والشفافية و يساهم في تضيق فجوة التوقعات.

الجدول رقم 06: إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة مبدأ مجلس الإدارة في تضيق فجوة التوقعات

الرقم	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
25	يعمل مجلس الإدارة على أساس من المعلومات الكاملة و الدقيقة	2.833	1.544	غالبا
26	يتبع مجلس الإدارة أثناء مواولة مهامه معايير أخلاقية عالية	2.881	1.564	أحيانا
27	يقوم مجلس الإدارة بمهامه الرئيسية كوضع الأهداف العامة وإعداد خطط العمل الرئيسية وضع استراتيجية لإدارة المخاطر	3.214	1.279	غالبا
28	يقوم مجلس الإدارة بتقييم أدائه الذاتي و الإشراف على عمليات الإفصاح و الاتصال	4.190	0.706	أحيانا
29	يتمتع مجلس الإدارة بالحيادية والموضوعية ويعامل كافة المساهمين معاملة عادلة	4.238	0.905	غالبا
30	عند إنشاء لجان لمجلس الإدارة يجب أن يتم الإفصاح عن صلاحيتها و إجراءات عملها	4.047	0.935	غالبا
	المتوسط العام	3.567	0.853	

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى النتائج المتحصل عليها من استخدام النظام الإحصائي SPSS من خلال الجدول رقم 06 نلاحظ أن الفقرة 5 الخامسة جاءت بأعلى وسط حسابي 4.238 بانحراف معياري قدره 0.905 مما يؤكد مطابقتها لمبدأ مجلس الإدارة، وبالتالي فتمتع مجلس الإدارة بالحيادية والموضوعية ومعاملة جميع المساهمين معاملة عادلة يساهم في تضيق فجوة التوقعات.

4-3- إختبار الفرضيات:

• إختبار الفرضية " لا يساهم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات":

لقد قسمت هذه الفرضية حسب مبادئ نظام حوكمة الشركات إلى ستة (6) أجزاء تمت اختبارها كل على حدى.

• الجزء الأول: لا يساهم تطبيق مبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات

الفرضية العدمية H_0 : لا يساهم تطبيق مبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات.

الفرضية البديلة H_1 : يساهم تطبيق مبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات.

من أجل التأكد من صحة أو عدم صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار T-TEST. والنتائج المتوصل لها موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 07: اختبار T-Test

عدد أفراد العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T الجدولية	T المحسوبة
42	4.238	0.635	2.021	5.253

المصدر: نتائج متحصل عليها من استخدام النظام الإحصائي SPSS

من خلال النتائج المتحصل لها من اختبار T-Test المبينة في الجدول أعلاه، يتضح لنا أن قيمة T الجدولية أصغر من T المحسوبة و دلالتها ، 0.05 وبما أن قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أصغر من قيمة T الجدولية ، ورفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 ، ومنه يمكن القول أن تطبيق مبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات يساهم في تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

● الجزء الثاني "لا يساهم تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين في تضيق فجوة التوقعات":

الفرضية العدمية H_0 : لا يساهم تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين في تضيق فجوة التوقعات.
 الفرضية البديلة H_1 : يساهم تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين في تضيق فجوة التوقعات.
 من أجل التأكد من صحة أو عدم صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار T-TEST والناتج المتوصل لها موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 08: اختبار T-Test

عدد أفراد العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T الجدولية	T المحسوبة
42	4.398	0.640	2.021	6.875

المصدر: نتائج متحصل عليها من استخدام النظام الإحصائي SPSS

من خلال النتائج المتحصل لها من اختبار T-Test المبينة في الجدول أعلاه، يتضح لنا أن قيمة T الجدولية أصغر من T المحسوبة و دلالتها ، 0.05، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 ، ومنه يمكن القول أن تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين يساهم في تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

● الجزء الثالث "لا يساهم تطبيق مبدأ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في تضيق

فجوة التوقعات":

- الفرضية العدمية H_0 : لا يساهم تطبيق مبدأ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في تضيق فجوة التوقعات
 - "الفرضية البديلة H_1 : يساهم تطبيق مبدأ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين في تضيق فجوة التوقعات
- من أجل التأكد من صحة أو عدم صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار T-TEST .
والنتائج المتوصل لها موضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم 09: اختبار T-Test

عدد أفراد العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Tالجدولية	T المحسوبة
42	4.114	0.781	2.021	5.922

المصدر: نتائج متحصل عليها من استخدام النظام الإحصائي SPSS

من خلال النتائج المتحصل لها من اختبار T-Test المبينة في الجدول أعلاه، يتضح لنا أن قيمة T الجدولية أصغر من T المحسوبة و دلالتها ، 0.05 ، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 ، ومنه يمكن القول أن تطبيق مبدأ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين يساهم في تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائية.

الجزء الرابع "لا يساهم تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في تضيق فجوة التوقعات":

- الفرضية العدمية H_0 : لا يساهم تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في تضيق فجوة التوقعات
 - الفرضية البديلة H_1 : يساهم تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في تضيق فجوة التوقعات
- من أجل التأكد من صحة أو عدم صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار T-TEST .
والنتائج المتوصل لها موضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم 10: اختبار T-Test

عدد أفراد العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Tالجدولية	T المحسوبة
42	3.957	0.846	2.021	4.264

المصدر: نتائج متحصل عليها من استخدام النظام الإحصائي SPSS

من خلال النتائج المتحصل لها من اختبار T-Test المبينة في الجدول أعلاه، يتضح لنا أن قيمة T الجدولية أصغر من T المحسوبة و دلالتها 0.05، و بالتالي فإنه يتم رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 ، ومنه يمكن القول أن تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح يساهم في تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

● الجزء الخامس "لا يساهم تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في تضيق فجوة التوقعات":

- الفرضية العدمية H_0 : لا يساهم تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في تضيق فجوة التوقعات
 - الفرضية البديلة H_1 : يساهم تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في تضيق فجوة التوقعات
- من أجل التأكد من صحة أو عدم صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار T-TEST. والنتائج المتوصل لها موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 11: اختبار T-Test

عدد أفراد العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T الجدولية	T المحسوبة
42	4.119	0.745	2.021	6.248

المصدر: نتائج متحصل عليها من استخدام النظام الإحصائي SPSS

من خلال النتائج المتحصل لها من اختبار T-Test المبينة في الجدول أعلاه، يتضح لنا أن قيمة T الجدولية أصغر من T المحسوبة و دلالتها 0.05، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 ، ومنه يمكن القول أن تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية يساهم في تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

● الجزء السادس "لا يساهم تطبيق مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة في تضيق فجوة التوقعات":

- الفرضية العدمية H_0 : لا يساهم تطبيق مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة في تضيق فجوة التوقعات
- الفرضية البديلة H_1 : يساهم تطبيق مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة في تضيق فجوة التوقعات

من أجل التأكد من صحة أو عدم صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار T-TEST. والنتائج المتوصل لها موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 12: اختبار T-Test

عدد أفراد العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T الجدولية	T المحسوبة
42	3.567	0.853	2.021	2.272

المصدر: نتائج متحصل عليها من استخدام النظام الإحصائي SPSS

من خلال النتائج المتحصل عليها يتضح لنا أن قيمة T الجدولية أصغر من T المحسوبة و دلالتها ، 0.05 فإنه يتم رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 ، ومنه يمكن القول أن تطبيق مبدأ مجلس الإدارة يساهم في تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية.

الخاتمة:

سعت هذه الدراسة إلى التعرف على الواقع العملي لتطبيق نظام حوكمة الشركات في بيئة التدقيق الجزائرية ومدى ملاءمته مع احتياجاتها وانشغالاتها ، مع تسليط الضوء على أهم المشاكل والصعوبات في تطبيق قواعده وأحكامه. وبعد الإطلاع على جميع الجوانب النظرية والدراسات السابقة الخاصة بموضوع الدراسة و إجراء الدراسة الميدانية، تم الخروج بالنتائج التالية:

- إن عملية الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات تساهم بشكل فعال في تضيق فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستعملي المعلومات في بيئة الأعمال الجزائرية؛
- إن أكثر المبادئ مساهمة في تضيق فجوة التوقعات حسب آراء مجتمع العينة هو مبدأ الإفصاح والشفافية حيث تحصل على أكبر وسط حسابي بواقع 4.39 وهذا مما يؤكد على أن تفعيل هذا المبدأ يحقق قدرا مهما في طمأنة المساهمين والمتعاملين مع المؤسسة بشكل عام
- حوكمة الشركات عبارة عن الكيفية التي تدار بها المؤسسات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وبالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة في

- استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها؛
- نظام حوكمة الشركات سهل من حيث التطبيق وغير معقد ورغم هذا فالمؤسسات الجزائرية تعاني من عدة صعوبات أثناء تطبيقه كون أنه جديد نسبيا عن واقعها وطبيعتها بيئتها؛
 - لتطبيق نظام حوكمة الشركات أثار إيجابية على البيئة المراجعة الجزائرية من الناحية النظرية، لكن تبقى فعاليته ونجاعته رهن الظروف وطبيعة بيئة المؤسسات الجزائرية؛
 - بناء على ما تقدم نتائج نورد التوصيات التالية:
 - من الضروري تنظيم دورات تكوينية حول نظام حوكمة الشركات من أجل توعية المهنيين على كيفية تطبيق مختلف أحكامه وقواعده؛
 - ضرورة التأكيد على مبدأ الإفصاح والشفافية للحد من اتساع فجوة التوقعات بين المدققين الخارجيين و المجتمع المالي؛
 - ضرورة تكييف النظام الداخلي للمؤسسة مع المستجدات التي تأتي بها مبادئ حوكمة الشركات وذلك من خلال التواصل مع مختلف التطورات والمستجدات الجديدة التي تتبناها هذه المبادئ؛
 - ضرورة اهتمام الدولة بطبيعة المؤسسات الجزائرية من خلال تكييف نظام الحكم الراشد مع معايير المراجعة الدولية و الوطنية؛
 - ضرورة الإسراع بالالتزام القانوني للمؤسسات الجزائرية بتطبيق مبادئ الحوكمة، والعمل على توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك؛

الهوامش والمراجع:

- 1- جربوع، يوسف محمود، «الفجوة المتوقعة بين الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وبين مراجع لحسابات الخارجى المستقل»، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 105، 1998، صص 28-31
- 2- رائد إبراهيم سعد، «فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية»، مجلة جامعة القدس للأبحاث، العدد 1، 2008، ص 353.
- 3- هاني محمد خليل، «مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين والمستثمرين»، الجامعة الإسلامية غزة 2009 ص 14 .

- 4- فرحات، ناصيف، «فجوة التوقعات في المراجعة»، مجلة المحاسب المجاز، بيروت، لبنان ، الفصل الثالث، العدد 39، ص29.
- 5- طارق عبد العال ،«حوكمة الشركات , شركات قطاع عام خاص و مصارف»، (المفاهيم – المبادئ – التجارة) الاسكندرية , دار الجامعة , 2005, ص 45
- 6- مصطفى سليمان ،«دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي»، الطبعة الثانية الدار الجامعية الإسكندرية 2009 ص ص 117-118
- 7- امين احمد لطفي،«اساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين»، القاهرة. الدار الجامعية 2001 ص: 708
- 8- طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 67
- 9- سميحة فوزي، « حركة الشركات و النمو الاقتصادي مع التطبيق على مصر»، ورقة بحثه مقدمة للمؤتمر العربي حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات في الفترة 24 – 26 سبتمبر 2005 , مصر www.egypt-tv.above
- 10- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 69
- 11- جون سرليفان و اخرون ،«حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرون»، ترجمة سمير كرتم، اصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة. واشنطن، 2003 ص 150
- 12- محسن أحمد الخضيري، «حوكمة الشركات, كيف يتم تفعيل أدوات الرقابة»، مصر, مجموعة النيل العربية 2005 ص ص 195-200
- 13- وليد عبد الرحمان خالد الفراء، «تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الاحصائي»، SPSS تاريخ الموضوع: 24 جانفي 2018، www.guidespss.com