دور المعايير الشخصية للمدقق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات في الجزائر-دراسة ميدانية-

The role of personal standards of the external auditor in activating corporate governance in Algeria- a field study -

بلقاسم بوفاتح

مخبر الدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي الشريف بوشوشة آفلو، الجزائر، b.boufatah@cu-aflou.edu.dz

تاريخ الاستلام: 2022/08/25 **تاريخ القبول: 2022/11/27**

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة دور المعايير الشخصية للمدقق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات في الجزائر خاصة بعد ظهور مشكلة الأخلاقيات إلى الساحة المهنية وذلك من خلال معرفة العلاقة ما بين المعايير الشخصية للمدقق الخارجي وحوكمة المؤسسات وهذا باستخدام الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة المدققين الخارجيين لمنطقة الجنوب الغربي. وبعد تجميع البيانات وتحليلها إحصائيا بواسطة برنامج SPSS24 واختبار فرضية الدراسة عن طريق الانحدار الخطي.

توصلت الدراسة إلى أن امتلاك المدقق الخارجي للمعايير الشخصية (الاستقلالية، التأهيل العلمي والخبرة العملية بذل العناية المهنية اللازمة) يعد من بين متطلبات مهنة التدقيق الخارجي للتفعيل من حوكمة المؤسسات في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: حوكمة المؤسسات، استقلالية تامة، خبرة عملية، كفاءة علمية، بذل العناية المهنية اللازمة.

تصنيف JEL: M4، M48

Abstract:

This study aims to address the role of the personal components of the external auditor in activating corporate governance, particularly in light of the emergence of the ethics problem in the professional arena, by understanding the relationship between the personal components of the external auditor and corporate governance through the use of a questionnaire distributed to a sample of external auditors in the south west region. After statistically analyzing the data with the SPSS24 program and testing the study's hypothesis with linear regression, the study concluded that the personal components (independence, scientific qualification, and practical experience, providing the necessary professional care) are among the requirements of the external audit profession to activate the Corporate governance

***Key Words** : corporate governance, complete independence, scientific competence, practical experience, taking the necessary professional care.*

***JEL Classification:** M4 ،M48*

1. مقدمة:

واجهت مهنة التدقيق الخارجي في العشرية الأخيرة الكثير من المشاكل تمثلت في أزمة مسؤولية بفقدانها الثقة من طرف المستخدمين والمساهمين، بعد سلسلة الانهيارات المالية التي طالت أكبر المؤسسات العالمية، وفي مقدمتها شركتي "Enron" و "World Com" الأمريكيتين، والتي اتجهت فيها أصابع الاتهام بشكل مباشر للمدققين الخارجيين بسبب التقصير في أداء المسؤوليات الموكلة إليهم من جهة، وعدم احترام أخلاقيات المهنة من جهة أخرى الأمر الذي زاد من تعاظم الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والنامية. ولهذا اعتمدت المنظمات والدول عليه كعلاج لأسباب هذه الانهيارات، وبما أن التدقيق الخارجي هو أحد الآليات الرقابية الخارجية لحوكمة المؤسسات فإن التساؤل المطروح هو:

ما العلاقة بين المعايير الشخصية للمدقق الخارجي وتفعيل حوكمة المؤسسات في الجزائر؟

وللإجابة على إشكالية الدراسة نطرح الفرضية الآتية:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير الشخصية للمدقق الخارجي وتفعيل حوكمة المؤسسات في الجزائر عند مستوى دلالة (0,05)؟

نسعى من خلال معالجة موضوع دور المعايير الشخصية للمدقق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات في الجزائر إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة التعرف على مسؤوليات المدقق الخارجي؛
- البعد الجديد للتدقيق الخارجي في إطار حوكمة المؤسسات.
- معرفة قدرة المعايير العامة للمدقق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات في الجزائر.

رغبة في بلوغ تطلعات الدراسة، تمت الاستعانة بالمناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية، وعليه تم الاعتماد على المنهج الوصفي لإبراز أهم المفاهيم والأدوات، والمقاربات المرتبطة بالموضوع والإلمام بها، ومنهج دراسة الحالة في الجانب الميداني، وفي هذا الإطار تم استخدام أداة الاستبيان كما استخدمنا برنامج Spss24 بالنسبة للدراسة الإحصائية.

2. مفاهيم حول حوكمة المؤسسات:

تعود جذور حوكمة المؤسسات إلى (Berle & Means) اللذين يعدان أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة وذلك في عام 1932. وتأتي آليات حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالمؤسسة (نرمين، 2003، صفحة 48). أما مصطلح حوكمة المؤسسات فتم البدء باستخدامه مع بداية عقد التسعينيات من القرن الماضي إذ تزايد استخدام هذا المصطلح بشكل واسع في السنوات الأخيرة منه، وأصبح شائع استخدامه من قبل الخبراء ولاسيما أولئك العاملون في المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية (مصطفى، 2006، صفحة 13).

1.2 تعريف حوكمة المؤسسات:

تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بأنها " مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين ". (land، 2001، صفحة 08)

كما عرفتها مؤسسة التمويل الدولية (IFC) " الحوكمة هي النظام الذي من خلاله يتم إدارة الشركات والتحكم في أعمالها". (Alarngir، 2007، صفحة 07)

2.2 خصائص حوكمة المؤسسات:

تتمثل خصائص حوكمة المؤسسات فيما يلي: (حماد، 2005، صفحة 05)

- الانضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
- الشفافية :أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
- الاستقلالية :أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل؛
- المسائلة :إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- المسؤولية :وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة؛
- العدالة :يجب احترام حقوق مختلف مجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة؛
- المسؤولية الاجتماعية:أي النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد.

3.2 مبادئ حوكمة المؤسسات:

المقصود بمبادئ حوكمة المؤسسات القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري المؤسسة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها، حيث قامت منضمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED) في سنة 2015 بإصدار نسخة معدلة لمبادئ حوكمة المؤسسات في اجتماع (G20) بتركيا وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:(OCDE, 2015)

- ضمان وجود إطار فعال لحوكمة المؤسسات؛
- حقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين ووظائفهم الرئيسية؛
- مساهمة أداء المؤسسات الاستثمارية وأسواق رأس المال وغيرهم من الوسطاء في حوكمة المؤسسات؛
- دور أصحاب المصالح؛
- الإفصاح والشفافية؛
- مسؤوليات مجلس الإدارة.

3. مفاهيم حول التدقيق الخارجي:

يعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات. ومعناه يرجع لمصطلح "AUDIRE" ذات الأصل اللاتيني للدلالة على التدقيق، ومنها تم اشتقاق كاملة"AUDIT" والتي معناها يستمع،ولا يزال استعماله إلى يومنا هذا. ثم اتسع نطاق التدقيق ليشمل بذلك المؤسسات الاقتصادية للقطاع الخاص، وهذا نتيجة للتطور الذي مس مختلف الأنشطة والتي منها علم المحاسبة، وهذا من خلال إتباع نظام القيد المزدوج. (**Joras**، 2000، صفحة 97)

1.3 تعريف التدقيق الخارجي:

"التدقيق الخارجي هو عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع إيصال النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام" (السيد و آخرون، 2000، صفحة 07). ومن خلال هذا التعريف يتبين أنه حتى يصل التدقيق الخارجي للهدف المنشود يجب أن يمر بثلاث مراحل أساسية:

- الفحص: يقصد به عملية التأكد من مدى صحة قياس العمليات وسلامتها، وتسجيلها وتبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة؛

- التحقق: وهي عملية التأكد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة، ومدى توافق تسجيلها مع التشريع المحاسبي في الدفاتر الخاصة بالمؤسسة. وعليه فإن عمليتي الفحص والتحقق وجهين لعملة واحدة، ويقصد بها تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أعطت صورة عادلة لأعمال المؤسسة ومركزها المالي؛

- التقرير: هو بمثابة العملية الختامية لعملية التدقيق، ويقصد به بلورة نتائج مرحلة الفحص والتقرير في التقرير النهائي.

2.3 أهداف التدقيق الخارجي:

هناك مجموعتين من الأهداف التي يسعى التدقيق الخارجي إلى تحقيقها وهي:

1.2.3 الأهداف العامة:

بعد قيام المدقق الخارجي بالانتهاء من عملية التدقيق، وتقديم رأيه الفني المحايد بالتقرير النهائي، يجب أن يتأكد من توفر المفهومين الشرعية، وصدق الحسابات التي تم تدقيقها، وفيما يلي سنبرز ذلك: (ددان و تلي، 2012، صفحة 5)

-شرعية الحسابات: يقوم المدقق الخارجي من خلال عملية التدقيق بفحص مختلف القوائم المالية للمؤسسة وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، وجدول تدفقات الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة، وكافة الملاحق المفسرة لهذه القوائم.

بالإضافة إلى كافة الجداول التي يمكن أن تتضمنها تقارير مجلس إدارة المؤسسة محل التدقيق والمقصود هنا بالشرعية هو أن تكون هذه القوائم المالية السالفة الذكر قد تم إعدادها حسب القوانين والتشريعات المعمول بها، كما يشترط احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛

-صدق الحسابات: ونعني بصدق الحسابات أن المدقق قد قام بتدقيق العمليات والتأكد من عدم وجود خطأ أو أعمال غش أو تزوير، وهو مطالب في هذه الحالة بالإشارة إليها في تقريره النهائي.

2.2.3 الأهداف الخاصة:

يكون المدقق الخارجي أمام إنجاز مجموعة من الأهداف الخاصة مثل: (السيد و آخرون، أصول المراجعة، 2000)

- اكتشاف الغش والتزوير: كان اكتشاف أعمال الغش والتزوير من طرف المدقق قديما غاية في حد ذاتها غير أنه في الوقت الحاضر أصبح أمرا ثانويا، والهدف الرئيسي لعملية التدقيق هي إثبات مدى شرعية وصدق الحسابات فالمدقق قد يعثر أثناء أداء عمله بشكل غير مباشر على أعمال غش تتعلق بالتلاعب بأموال المؤسسة واستعمالها غير الشرعي، أو تزوير المعلومات المحاسبية بهدف إظهار وضعية أخرى غير الوضعية الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة، وهذا ما يلزم المدقق الخارجي باكتشاف أعمال الغش والتزوير، مع الأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة له، مع عدم التقصير في عمله، وفي حالة محدودية الإمكانيات فإنه غير مطالب بالوقوف على مسؤولية لا تتعدى إمكانياته، بل عليه أن يتصرف كمحترف، على اعتبار أن الكل بريء ونزيه في المؤسسة محل التدقيق ما لم تثبت إدانتهم، ومهما يكن ففي حالة الوقوف على التزوير، فإن رفض المصادقة على الحسابات المدعم بأدلة هو الرأي

النهائي للمدقق، وعلى هذا الأخير إذا كان تدقيقه تدقيق قانوني الإدلاء به في أقرب وقت إلى كل من وكيل الجمهورية ومجلس الإدارة، ومهما يكن فإن الاتجاه العام اليوم هو اعتبار أن اكتشاف أعمال الغش والتزوير نتيجة، وليس غاية في حد ذاتها.

- تحسين التسيير: عند قيام المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية، وفحص حسابات المؤسسة فإنه سوف يتوصل حتما إلى مجموعة من نقاط الضعف، وكذا الأخطاء المكتشفة يجب الإشارة إليها في تقريره كتحفظات ترفق باقتراحات وحلول، وإبداء رأيه ونصائحه في حدود مهامه القانونية، إن الأخذ بكل هذا سوف يؤدي إلى تحسين التسيير، لكن يبقى الهدف الرئيسي هو حول شرعية، ومصداقية الحسابات لا غير، ولهذا يجب على المدقق الخارجي عدم التدخل في التسيير ولا المشاركة في اتخاذ قرارات التسيير، كما لا يمكنه الحصول على أجره أو علاوة، أو أية مكافأة ماعدا أتعابه المحددة قانونا، بعكس المدقق التعاقدي الذي له حق التدخل في التسيير، وله أن يعوض بعض الأعضاء في المؤسسة، وأن يتقاضى علاوات ومكافآت الأمر الذي قد يمس بحياديته واستقلاليته.

3.3 مسؤوليات المدقق الخارجي:

يعتبر المدقق مسئولا عن أي خطأ أو تقصير، أو إهمال يقع منه أو من أحد الأفراد العاملين بمكتبه أثناء أداء عملية التدقيق، وأهم أنواع المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق الخارجي هي:

1.3.3 المسؤولية المدنية:

يعتبر مدقق الحسابات مسئول تجاه المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، واتجاه الغير عن أي تقصير أو خطأ يقع منه أثناء عملية التدقيق ، وهو ملزم بتعويض الضرر، سواء كان هذا الضرر مادي أو معنوي. (صديقي و براق، 2005، صفحة 27)

أ. مسؤولية المدقق اتجاه العميل:

وتسمى هذه المسؤولية بالمسؤولية التعاقدية، وتتمثل مسؤولية المدقق اتجاه العميل في النواحي التالية: (بوتين، 1992، صفحة 30،31)

- ضرورة الالتزام بنصوص العقد المبرم بين المدقق والعميل وعدم الإخلال بجميع بنوده؛
- ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وفي حالة عدم بذل هذه العناية يعرض المدقق الخارجي إلى المساءلة نتيجة الإهمال في أداء مهامه المطلوبة؛
- المسؤولية عن الإهمال الجسيم، والذي قد يصل إلى حد التلاعب في نتائج التحقيق، أي مزاولة المدقق الخارجي لواجباته دون بذل العناية المهنية الكافية؛
- المسؤولية عن الإهمال في ذكر حقائق جوهرية تؤثر على الإفصاح كعدم الإدلاء بأية معلومات أو آراء يعلم أنها غير حقيقية أو غير قانونية.

ب. مسؤولية المدقق باتجاه الطرف الثالث:

يسمى هذا النوع من المسؤولية "بالمسؤولية التقصيرية" اتجاه الطرف الثالث (مستخدمو القوائم المالية) بالرغم من عدم وجود عقد واضح بينهما، ويعود السبب الرئيسي في هذه المسؤولية إلى عدم قيام المدقق الخارجي في بذل العناية المهنية اللازمة للقيام بالأعمال التي أوكلت إليه.

ولتحقق المسؤولية المدنية بشقيها التعاقدية والتقصيرية يتطلب توافر أركان تتمثل فيما يلي: (بوتين، 1992، صفحة 32)

-الضرر: يعد من أهم أركان المسؤولية المدنية، وينتج الضرر عن فشل المدقق الخارجي في اكتشاف الأعمال غير القانونية التي يمكن كشفها لو بذل العناية المهنية اللازمة؛

-الإهمال: تشير القاعدة العامة إلى أن المدقق مسئول مدينا في حدود إهماله، حيث تؤثر درجة الإهمال في نتيجة الدعاوى القضائية المرفوعة ضده؛

-العلاقة السببية بين الإهمال والضرر: لا يكفي لقيام المسؤولية المدنية، توفر الإهمال وحدوث الضرر للمدعي بل لابد من وجود علاقة سببية بينهما أي لابد أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للإهمال.

2.3.3 المسؤولية الجزائية:

تعني المسؤولية الجزائية المسؤولية التي يتحملها المدقق الخارجي نتيجة مخالفته للقواعد القانونية المنصوص عليها في التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي، ومن بين الأمثلة التي يترتب عليها المسؤولية الجزائية للمدقق الخارجي ما يلي: (بوتين، 1992، صفحة 37)

- تآمر المدقق الخارجي مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين؛
- قيام المدقق الخارجي بعدم الإشارة إلى بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسئولين في المؤسسة في تقريره.

3.3.3 المسؤولية المهنية:

تتمثل المسؤولية المهنية للمدقق في مجموعة من الالتزامات والواجبات تجاه مهنة التدقيق من جهة وعميله وزملائه في المهنة من جهة أخرى، أي يجب الالتزام بالدليل السلوك المهني، وذلك حرصا على كرامة المهنة التي قد تتراوح بين التنبيه والإنذار، أو تجميد العضوية أو حرمانهم من ممارسة المهنة: (القاضي و دحدوح، 1999، صفحة 192،190)

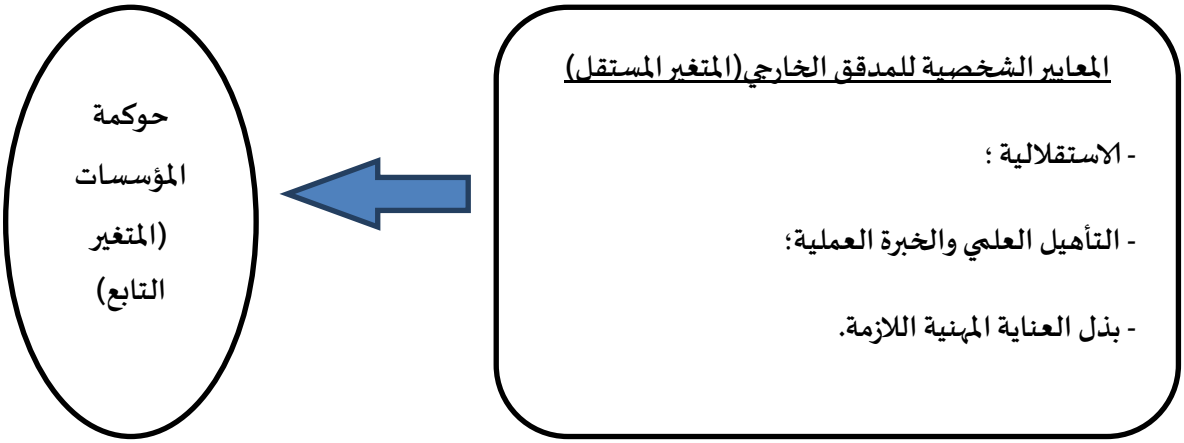
4. الدراسة الميدانية:

سنتطرق في الدراسة الميدانية لدراسة العلاقة بين المعايير الشخصية للمدقق الخارجي (الاستقلالية الكفاءة العلمية والخبرة العملية، بذل العناية المعنية اللازمة)، وحوكمة المؤسسات في الجزائر باستعمال المنهج والأدوات المذكورة سالفا.

1.4 مجتمع وعينة الدراسة:

من أجل التعرف على مدى دور المعايير الشخصية للمدقق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات في الجزائر، ركزنا على فئة محافظي الحسابات الجزائريين كمجتمع للدراسة، حيث تم اختيار المحافظين الذين يزاولون عملهم في منطقة الجنوب (الأغواط، غرداية، ورقلة) كعينة للدراسة، أي تكونت العينة من 70 محافظ حسابات، قمنا في هذه الدراسة باستخدام طريقة الاستقصاء، من خلال الاستبيان في جمع البيانات، وقد تم توزيع هذا الاستبيان بالطريقة المباشرة وكان عدد الاستبيانات المسترجعة، والتي جرى عليها التحليل الإحصائي (70) استبيان، حيث مثلت نسبة 100 % من عينة الدراسة. وعليه كان نموذج الدراسة كالآتي:

الشكل 1: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث

2.4 أداة الدراسة:

للوصول إلى النتائج المرجوة من هذه الدراسة، والمتمثلة في معرفة العلاقة بين المعايير الشخصية للمدقق الخارجي ، وتفعيل حوكمة المؤسسات في الجزائر، تم جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة، من خلال الاعتماد على استبيان مكون من مجموعة من الفقرات، حيث تم تقسيم هذا الأخير إلى 12 فقرة، وتم تقسيم الفقرات من حيث طبيعة المعايير إلى ثلاثة محاور وهي كالآتي:

- الاستقلالية تكونت من 4 فقرات؛
- الكفاءة العلمية والخبرة العملية تكونت من 4 فقرات؛
- بذل العناية المهنية اللازمة تكونت من 4 فقرات.

لقد تم استخراج معامل ثبات الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Alpha chronbach) لقياس الثبات (الاتساق) الداخلي، وقد بلغت قيمة معامل الثبات (0,894) وهو معامل ثبات مقبول يوفي بأغراض الدراسة، وهو ما يعني زيادة مصداقية بيانات نتائج العينة على مجتمع الدراسة من خلال الاعتماد على الاستبيان في قياس المتغيرات المدروسة نظرا لقدرته على إعطاء نتائج متوافقة مع إجابات المبحوثين، وبالتالي إمكانية تعميم نتائج الاستبيان على كل مجتمع الدراسة.

3.4 تحليل النتائج:

يبين الجدول رقم (01) أدناه اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول المعايير الشخصية للمدق الخارجي (الاستقلالية، الكفاءة العلمية والخبرة العملية، بذل العناية المهنية اللازمة).

الجدول 1: إجابات أفراد عينة الدراسة للمعايير الشخصية للمدقق الخارجي

الفقرات		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط حسابي	إنحراف معياري	الاتجاه و الرتبة
تمتع المدقق الخارجي بالنزاهة والحياد في أداء عمله يساهم في استقلاليته وموضوعيته.	التكرار	54	42	1	4	-	4.44	0.71	موافق بشدة (04)
	النسبة %	53.5	41.6	01	04	-			
قيام المدقق الخارجي بتقديم استشارات فنية وإدارية لنفس المؤسسة محل التدقيق يؤثر سلبا على استقلاليته.	التكرار	16	27	17	36	05	3,12	1,2	محايد (11)
	النسبة %	15.8	26.7	16.8	35.6	5			
قيام المدقق الخارجي بالتدقيق في نفس المؤسسة لعهدتين متتاليتين يؤثر سلبا على استقلاليته.	التكرار	03	34	14	40	10	2.80	1.1	محايد (12)
	النسبة %	03	33.7	13.9	39.6	9.9			
يساهم تدني أتعاب المدقق الخارجي وبحثه عن مصادر دخل أخرى إلى إضعاف استقلاليته وموضوعيته.	التكرار	14	53	16	11	7	3.55	1.08	موافق بشدة (08)
	النسبة %	13.9	52.5	15.8	10.9	6.9			
يتطلب في المدقق الخارجي توفر الكفاءة المهنية والخبرة العملية اللازمتين.	التكرار	68	30	2	-	1	4.62	0.63	موافق بشدة (01)
	النسبة %	67.3	29.7	2	-	1			
تساهم الكفاءة المهنية و الخبرة العملية للمدقق الخارجي في اكتشافه للأخطاء والغش الوارد في القوائم المالية.	التكرار	57	40	2	1	1	4.49	0.68	موافق بشدة شدة (02)
	النسبة %	56.4	39.6	2	1	1			
تؤثر طريقة تقاضي أتعاب المدقق الخارجي في الجزائر	التكرار	16	39	23	17	06	3.41	1.12	موافق بشدة

(الأقل تكلفة) على كفاءة مهنة التدقيق.	النسبة %	15.8	38.6	22.8	16.8	5.9			(10)
تساهم الكفاءة العلمية والخبرة العملية للمدقق الخارجي في التخطيط السليم لعملية التدقيق وتقدير مخاطرها.	التكرار	43	52	06	-	-	4.36	0.59	موافق بشدة (05)
	النسبة %	42.6	51.5	5.9	-	-			
قيام المدقق الخارجي بجمع ملفات التدقيق (ملف الدورة الملف الدائم) يعتبر كافيا لإثبات بذل العناية المهنية اللازمة.	التكرار	06	34	32	25	04	3.52	0.98	موافق (09)
	النسبة %	5.9	33.7	31.7	24.8	4			
تمتع المدقق الخارجي بالعناية المهنية اللازمة يساهم على تحديد مواطن الغش والتلاعب بالقوائم المالية.	التكرار	25	66	06	03	01	4.09	0.71	موافق بشدة (06)
	النسبة %	24.8	65.3	5.9	03	1			
يعتبر إخفاق المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية هو عدم بذله للعناية المهنية اللازمة.	التكرار	15	47	14	21	04	3.47	1.10	موافق (03)
	النسبة %	14.9	46.5	13.9	20.8	4			
يقوم المدقق الخارجي بتدقيق أعمال المؤسسة وفقا لمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليهما محليا.	التكرار	21	64	06	08	02	3.93	0.87	موافق (07)
	النسبة	20.8	63.4	5.9	7.9	02			
الدرجة الكلية للمحور					3.78			0.33	موافق

المصدر: من إعداد الباحث

يتبين من الجدول السابق بأن النتائج الإحصائية لإجابات أفراد عينة الدراسة قد جاءت كما يلي:

- تحصلت العبارة "يتطلب في المدقق الخارجي توفر الكفاءة المهنية والخبرة العملية اللازمتين" على أعلى متوسط حسابي قدره 4.62، وبانحراف معياري قدر بـ0.63 وبذلك تحصلت على المرتبة الأولى من جمل عبارات المحور

وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة بشدة من قبل أفراد عينة الدراسة يبقى هذا العامل من العوامل المهمة لنجاح عملية التدقيق، بحيث يساهم ارتفاع المستوى التعليمي للمدقق وخبرته الواسعة في هذا المجال إلى تحسين جودة التدقيق وبالتالي مخرجاته التي تنعكس بالإيجاب على كافة الأطراف المستفيدة من هذه العملية؛

- تحصلت العبارة "تساعد كفاءة و خبرة المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش الوارد في القوائم المالية" على متوسط حسابي قدره 4.49 وبانحراف معياري قدر بـ0.68 وبذلك تحصلت على المرتبة الثانية من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس لكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة بشدة من قبل أفراد عينة الدراسة، هذا وإن دل فإنه يدل على أن الكفاءة والخبرة لازمتين في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية حيث تساهم خبرة المدقق وكفاءته بدرايته بأمور المؤسسة من جميع الجوانب، الأمر الذي ينعكس على جودة أدائه؛

- بينما تحصلت العبارة "إخفاق المدقق الخارجي في اكتشافه للغش والتلاعب في القوائم المالية يعتبر عدم بذله للعناية المهنية اللازمة" على متوسط حسابي قدره 3.47، وبانحراف معياري قدر بـ1.10، وبذلك تحصلت على المرتبة الثالثة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس لكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة، فالتطورات الأخيرة التي حدثت من خلال الأزمات المالية، والتي اتجهت فيها أصابع الاتهام إلى مهنة التدقيق الخارجي، وقام الكل بتحميل المدققين الخارجيين مسؤولية أكبر في اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية من خلال عدم بذلهم للعناية المهنية اللازمة؛

- و تحصلت العبارة "يساهم التزام المدقق الخارجي بالنزاهة والحياد في أداء عمله في استقلاليته وموضوعيته" على متوسط حسابي قدره 4.44 وبانحراف معياري قدر بـ0.71 وبذلك تحصلت على المرتبة الرابعة من مجمل عبارات المحور وبالنظر لمقياس لكرت الخماسي فإن العبارة تحصلت هذه على الموافقة بشدة من قبل أفراد العينة، وهذا باعتبار أن استقلالية المدقق الخارجي جوهر عملية التدقيق ،وهذا ما أكدته المادة 03 من القانون 10-01؛

- كما تحصلت العبارة "تساهم كفاءة وخبرة المدقق الخارجي في التخطيط السليم لعملية التدقيق وتقدير مخاطرها" على متوسط حسابي قدره 4.36، وبانحراف معياري قدر بـ0.59 وبذلك تحصلت على المرتبة الخامسة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس لكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة بشدة من قبل أفراد عينة الدراسة حيث تسهم خبرة المدقق الخارجي وكفاءته في التأثير ايجابيا على أداء المدقق الخارجي وبإمكانه تقدير المخاطر المحتملة من عملية التدقيق؛

- و تحصلت العبارة "تمتع المدقق الخارجي بالعناية المهنية اللازمة يساهم على تحديد مواطن الغش والتلاعب بالقوائم المالية" على متوسط حسابي قدره 4.09، وبانحراف معياري قدر بـ0.71 وبذلك تحصلت على المرتبة السادسة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس لكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة، أي أن قيام المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بأداء عمله يساهم في كشف الغش والتلاعب في القوائم المالية إن وجد، لأن بذل العناية المهنية اللازمة تبقى من بين أهم المقومات الأساسية التي يجب أن يتمتع بها المدقق الخارجي خاصة في ظل أساليب الاحتيال المتطورة في هذا العصر؛

- بينما تحصلت العبارة "يقوم المدقق الخارجي بتدقيق أعمال المؤسسة وفقا لمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها دوليا" على متوسط حسابي قدره 3.93، وبانحراف معياري قدر بـ0.87 وبذلك تحصلت على المرتبة السابعة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس لكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة، فاعتماد

المدقق الخارجي على المعايير الدولية في عملية تدقيق القوائم المالية للمؤسسة يساهم في عملية تحسين جودة المعلومات المالية، وترفع من كفاءة المدقق الخارجي، كما تساهم معايير التدقيق الدولية في عملية تقريب ممارسات المدققين بين دول العالم في ضل الانفتاح الاقتصادي؛

- و تحصلت العبارة "يساهم تدني أتعاب المدقق الخارجي في الجزائر إلى إضعاف استقلاليته وموضوعيته" على متوسط حسابي قدره 3.55 وبانحراف معياري قدر بـ1.08 وبذلك تحصلت على المرتبة الثامنة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس لكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة، فالقوانين والتشريعات تلزم المدقق الخارجي أن يكون مستقلا أيضا ظاهريا أي أن لا يبادر بأعمال ينظر لها من قبل الآخرين بأنها تضر باستقلاليته، ولهذا وجب على المدقق الخارجي ممارسة عمله فقط في إطار القوانين والتشريعات التي تحدد ذلك ؛

- كما تحصلت العبارة "جمع ملفات التدقيق (ملف الدورة، الملف الدائم) يعتبر كافيا لإثبات بذل العناية المهنية اللازمة من طرف المدقق الخارجي" على متوسط حسابي قدره 3.52 وبانحراف معياري قدر بـ0.98 وبذلك تحصلت على المرتبة التاسعة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس لكرت الخماسي فهذه العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة، فعملية جمع ملفات التدقيق يعتبر في حد ذاته دليل على بذل العناية المهنية اللازمة من حيث إلمام المدقق الخارجي بكل ما يتعلق بالمؤسسة محل التدقيق، مما يساعد المدقق على التحكم في عملية التدقيق بشكل جيد؛

- و تحصلت العبارة " تؤثر طريقة تقاضي أتعاب المدقق الخارجي في الجزائر على كفاءة مهنة التدقيق" على متوسط حسابي قدره 3.41 وبانحراف معياري قدر بـ1.12 وبذلك تحصلت على المرتبة العاشرة من مجمل عبارات المحور وحسب مقياس لكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث تقوم المؤسسة باختيار أقل عرض مالي، وهذا دون مراعاة خبرة وكفاءة المدقق الخارجي (وجودها يعتبر شكليا)، وعليه هذه الطريقة تؤثر على أداء جودة التدقيق الخارجي مما ينعكس بالسلب على جودة التقارير المالية للمؤسسة؛

- ولقد تحصلت العبارة "يؤدي قيام المدقق الخارجي بتقديم استشارات لنفس المؤسسة التي يقوم بتدقيقها بالتأثير سلبا على استقلاليته" على متوسط حسابي يقدر 3.12 وبانحراف معياري قدره 1.20 وبذلك تحصلت على المرتبة ما قبل الأخيرة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس لكرت الخماسي فقد تحصلت على الحياد من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل عدم إعطاء رأي واضح من قبل أفراد العينة، وذلك لكون استقلالية المدقق الخارجي تتوقف في حالة تقديمه لاستشارات فنية وإدارية لنفس المؤسسة محل التدقيق على شخصية وموضوعية كل مدقق خارجي؛

- و تحصلت العبارة "قيام المدقق الخارجي بالتدقيق في نفس المؤسسة لعهدتين متتاليتين يؤثر سلبا على استقلاليته" على متوسط حسابي قدره 2.80، وبانحراف معياري قدر بـ1.10 وبذلك تحصلت على المرتبة الأخيرة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس لكرت الخماسي فقد تحصلت على الحياد من قبل أفراد عينة الدراسة لأن القانون 10-01 المنظم لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر حدد عهدة المدقق الخارجي في المؤسسة لعهدة واحدة قابلة للتجديد مرة واحدة، أي أن أفراد العينة يرون أن القانون حدد ذلك، لكن يمكن القول أن ذلك لا يمنع من التأثير في استقلالية المدقق الخارجي لطول تعامله مع المؤسسة مما قد يكسبه علاقات تؤثر على استقلاليته؛

وعليه فقد بينت النتائج الإحصائية لأفراد عينة الدراسة حول المقومات الشخصية للمدقق الخارجي على متوسط حسابي قدره 3,78 وبانحراف معياري يقدر بـ0.33، وحسب مقياس لكرت فإن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذا المحور باعتبار أن معايير القائم بعملية التدقيق الخارجي (المدقق الخارجي) تعتبر مهمة جدا فاستقلالية المدقق وخبرته وبذله للعناية المهنية اللازمة تمكنه من أداء عمله بكل كفاءة ومهنية وتساعده في اكتشاف الأخطاء والتظليلات التي يمكن أن تحتوي عليها القوائم المالية .

4.4 اختبار الفرضيات:

سنقوم في هذه المرحلة باختبار الفرضيات وذلك باستخدام اختبار T لعينة واحدة (One Sample t-test) وكذا الانحدار الخطي.

الجدول 2: نتائج الانحدار الخطي لدور المعايير الشخصية للمدقق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات في الجزائر

مقطع خط الانحدار	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	قيمة F	قيمة T	درجة تأثير ß	(sig)
0.001	0.888	0.788	31.123	4.466	0.420	0.000

المصدر: من إعداد الباحث

يبين الجدول رقم (2) أن هناك درجة تأثير قدرها (ß0.420=) لدور المعايير الشخصية للمدقق الخارجي كما كانت قيمة F والتي بلغت 31.123 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية Sig= 0.000 أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي 0.05 وكذلك قيمة T المحسوبة 4.466 أكبر من القيمة المجدولة 1.984 وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير الشخصية للمدقق الخارجي وتفعيل حوكمة المؤسسات في الجزائر عند مستوى دلالة (0,05)، فقد أظهرت الدراسة أنه هناك أثر لتمتع المدقق الخارجي بالمعايير الشخصية لمهنة التدقيق الخارجي وهي الاستقلالية التامة، والكفاءة العلمية والخبرة العملية، وبذله للعناية المهنية اللازمة في تفعيل حوكمة المؤسسات في الجزائر فهذه الصفات تعتبر مهمة لنجاح عملية التدقيق، فالحوكمة هي مسألة أخلاقية قبل أن تكون مجموعة من المبادئ، فقد أظهرت الأزمات المالية التي مست أكبر المؤسسات العالمية بأن أهم أسبابها هو السقوط الأخلاقي، وعليه يجب أن يتحلى المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة، والتي تنعكس على مختلف مجالات عمله مما يحقق مزيدا من الإفصاح والشفافية والمساءلة، وبالتالي تحقيق رقابة أكبر على المؤسسات الأمر الذي يضمن حقوق المساهمين،وأصحاب المصالح وعليه تفعيل حوكمة المؤسسات،ولهذا يجب أن يكون الالتزام بأخلاقيات المهنة منبعه وعي وضمير داخلي، وليس إلزام من قبل جهة أو أخرى.

ومنه تصبح معادلة الانحدار الخطي كالتالي:

Y=0.001+0.420X1

بحيث: (X1) المعايير العامة للمدقق الخارجي

(Y) حوكمة المؤسسات

5. الخاتمة:

استهدفت هذه الدراسة بشكل أساسي دراسة وتحليل دور المعايير الشخصية للقائم بعملية التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات في الجزائر من وجهة نظر المدققين الخارجيين لمنطقة الجنوب ، وكذا كيفية

تفعيلها في الجزائر وهذا من خلال التحليل لهذه الآراء، ولهذا يمكن القول بأن البيئة الجزائرية مازالت بعيدة كل البعد على تبني مفهوم حوكمة المؤسسات، كما أن القوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مازالت لا تساير المبادئ التي نادت بها حوكمة المؤسسات وفي مقدمتها استقلالية المهنة.

النتائج المتوصل إليها:

- تمتع المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة مع توفره على الخبرة، والتأهيل العلمي المناسب يعتبر أساسيا في تفعيل حوكمة المؤسسات ورفع تنافسية المؤسسة؛
- تدقيق القوائم المالية من طرف المدقق الخارجي وفقا لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية يعمل على إزالة الفوارق ما بين الدول، والتوجه نحو التوحيد المحاسبي، والقضاء على صراعات الوكالة؛
- تؤثر المنافسة غير الشريفة بين مكاتب التدقيق بسبب تدني أتعاب التدقيق على استقلالية وكفاءة مهنة التدقيق؛
- يهدف المدقق الخارجي من خلال عمله لفك الصراع بين أطراف الوكالة بمصادقته على مدى سلامة مخرجات النظام المحاسبي، والإشارة في تقريره إلى كل الممارسات التي تؤثر سلبا على تمثيل القوائم المالية للواقع الفعلي للمؤسسة.
- التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لا تساير التطورات التي جاءت بها حوكمة المؤسسات؛

بناءا على النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:

- إعادة النظر في كثير من النصوص التي جاء بها القانون 01-10 المنظم للمهنة، والعمل على تحيينه مع أهم الأفكار التي تبنتها حوكمة المؤسسات وفي مقدمتها الاستقلالية؛
- ضرورة إلزام مجالس إدارة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على إنشاء لجان التدقيق وتفعيل دورها كأحد أطراف حوكمة المؤسسات؛
- إعطاء استقلالية أكثر لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال العمل على جعلها مهنة حرة وعدم إبقاءها تابعة لمجلس المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية؛

6. قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

- حسين يوسف القاضي، حسين دحدوح، (1999)، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة وراق عمان، الأردن.
- رجب السيد، و آخرون، (2000)، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
- سليمان محمد مصطفى، (2006)، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري-دراسة مقارنة-، الدار الجامعية، مصر.
- طارق عبد العال حماد، (2005)، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
- محمد بوتين، (1992)، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الجزائر.
- أبو العطا نرمين، (2003)، حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، مجلة الاصلاح الاقتصادي، المجلد 8، العدد4، صفحة 48.

- عبد الغني ددان، سعيدة تلي، (2012)، حوكمة الشركات كآلية من الحد من الفساد المالي و الإداري، الملتقى الوطني حول فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
- مسعود صديقي، محمد براق، (2005)، الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الملتقى الدولي حول انعكاسات تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
- .OCDE .(2015) .*Principes de gouvernement d'entreprise du G20 et de l'OCDE* http://dx.doi.org/10.1787/9789264236905-*(consulté le* 22/08/2016*)*
- *Alarngir M, "corporate governance-A risk perspective", paper presented to :corporate governance and reform :paving the way to financial stability and development, a conference organized by the Egyptian banking institute ,7,8may, 2007, p07.*
- *Free land C, Basel committee guidance on corporate governance for bank, 2001, p08.*
- *M. Joras , " l'histoire du mot audit , contrôle interne et audit interne", séminaire association, des auditeurs consultants internes Algérienne, Sheraton club de spins, worksc hool, 18-19 juillet, 2000, p97.*

7. الملاحق:

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,894	12

Statistiques descriptives

	N	Moyenne
Q1	70	4,4455
Q2	70	3,1287
Q3	70	2,8020
Q4	70	3,5545
Q5	70	4,6238
Q6	70	4,4950
Q7	70	3,4158
Q8	70	4,3663
Q9	70	3,5287
Q10	70	4,0990
Q11	70	3,4752
Q12	70	3,9307
t1	70	3,789
N valide (listwise)	70	

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,888[a]	,788	,782	,23822

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	8,603	3	2,868	31,123	,000[b]
	Résidu	8,938	66	,092		
	Total	17,541	69			

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,001	,413		,003	,000
	t1	,420	,094	,338	4,466	,000