

دور حوكمة الشركات في تحسين جودة أداء المراجعة الخارجية - دراسة مقارنة بين الجزائر

وتونس -

## Le rôle du gouvernement d'entreprise dans l'amélioration de la qualité de l'audit externe - Etude comparative entre l'Algérie et la Tunisie -

مولود مرخوفي<sup>1</sup>، زبير سعداني<sup>2\*</sup>

<sup>1</sup>جامعة صفاقس (تونس)، d.mouloud.merkhoufi@gmail.com

<sup>2</sup>جامعة صفاقس (تونس)، yacine.zoubir.2017@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2021/09/18 تاريخ القبول: 2021/10/07 تاريخ النشر: 2021/12/15

### ملخص:

لقد هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر اعتماد آليات حوكمة الشركات في دعم وتحسين جودة أداء المراجعة الخارجية في كل من الجزائر وتونس، من خلال تحليل هذا الأثر من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وكذلك جميع الفئات المستفيدة من خدماتهم.

وعلى ضوء الدراسة المقارنة والأهداف التي نسعى إلى تحقيقها تم تشخيص الواقع الحالي لحوكمة الشركات وآفاق تطبيقها وبيئة الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية، وتحليل المحاور التي تم التطرق لها في الدراسة النظرية والتطبيقية من خلال استخدام برنامج SPSS، ومعالجة الاشكالية باختبار فرضيات الدراسة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى وجود ارتباط قوي بين التطبيق السليم لحوكمة الشركات وبين جودة المراجعة الخارجية على المستوى الكلي (متغيرات الدراسة) في دولة تونس مقارنة بنظيرتها الجزائر.

**كلمات مفتاحية:** حوكمة الشركات، آليات الحوكمة، مراجعة خارجية، جودة المراجعة، رقابة الجودة.

**Résumé:**

Cette étude visait à analyser l'impact de l'adoption de mécanismes de gouvernance d'entreprise pour soutenir et améliorer la qualité de l'audit externe dans deux pays, à savoir l'Algérie et la Tunisie. En outre, il vise à analyser les effets des points de vue des auditeurs externes ainsi que de tous les groupes bénéficiant de leurs services.

À la lumière de l'étude comparative et des objectifs que nous cherchons à atteindre, de la réalité actuelle de la gouvernance d'entreprise, des perspectives de son application, de l'environnement de pratique professionnelle de l'audit externe, et l'analyse des axes qui ont été abordés dans l'étude théorique et appliquée à l'aide de logiciels SPSS ont été diagnostiqués, et le traitement du problème en testant les hypothèses de l'étude. Cette étude a conclu qu'il existait une forte corrélation entre la bonne application de la gouvernance d'entreprise et la qualité de l'audit externe au niveau macro (variables d'étude) en Tunisie par rapport à son homologue algérien.

**Mots clés:**gouvernance d'entreprise, mécanismes de gouvernance, vérification externe, qualité de la vérification, contrôle de la qualité.

\*المؤلف المرسل

## 1. مقدمة:

### 1.1 تمهيد:

تواجه مهنة مراجع الحسابات خلال السنوات الأخيرة تحديات على نطاق واسع نتيجة تزايد الشكوك بفقدانها المسؤولية والمصداقية وثقة من حولها من المستخدمين والمساهمين والرأي العام بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة والانهيارات التي حدثت في عدد من الدول، أن من أهم أسباب انهيار الشركات هو الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، وافتقار إدارتها إلى الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف ونقص الخبرة والمهارة وكذلك اختلال هيكل التمويل وعدم القدرة على توليد تدفقات نقدية داخلية كافية لسداد الالتزامات المستحقة عليها والشفافية بجانب إظهار المعلومات المحاسبية لحقيقة الأوضاع المالية للشركة، لذا كان لزاما على إدارات الشركات أن تتبنى مسؤولياتها تجاه مواجهة الخطر. وقد نادى الكثير من المحاسبين والمحللين الماليين للمؤسسات والمنظمات الأجنبية والدولية والمحلية على وجه الخصوص باتخاذ استراتيجيات لمواجهة مثل هذه الأزمات فكان موضوع حوكمة الشركات من المواضيع الهامة التي يجب أن تتبناها تلك الشركات بمختلف آلياتها، لضمان جودة أداء المراجعة الخارجية وصحة ومصداقية قوائمها المالية.

### 2.1 إشكالية الدراسة:

إن إشكالية الدراسة تتمحور أساسا حول دور حوكمة الشركات من خلال آلياتها المختلفة ودورها الإشرافي والرقابي المطلوب من مراجع الحسابات ومدى قدرته في تحقيق التكامل بين معايير جودة الأداء المهني المتمثلة في الإفصاح المحاسبي والشفافية والعدالة والمسؤولية ومبادئ حوكمة الشركات وآلياتها وبالشكل الذي ينعكس في تحسين جودة وفاعلية أدائه، وبالتالي فإن السؤال الرئيسي لهذه الدراسة يمكن طرحه بالصيغة التالية:

"إلى أي مدى يمكن أن يؤثر التطبيق السليم لآليات حوكمة الشركات عند ممارستها لدورها الإشرافي على تحسين جودة أداء المراجعة الخارجية في كل من الجزائر وتونس".

يقودنا هذا السؤال الرئيسي إلى طرح جملة من التساؤلات الفرعية كما يلي:

- ما المقصود بحوكمة الشركات؟ وما هي مبادئها ومتطلباتها؟

- ما هي قواعد وآليات حوكمة الشركات التي ترتبط بها أعمال المراجعة الخارجية؟ وكيف تؤثر على قرارات مراجعي الحسابات بشأن تخطيط عملية المراجعة وأدائها؟
- ما هي وجهات نظر المراجعين الخارجيين بشأن تأثير آليات حوكمة الشركات في عملية المراجعة؟
- إلى أي مدى يمكن أن تساهم مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين ولجان المراجعة في دعم جودة أداء المراجعة الخارجية في الجزائر وتونس؟
- إلى أي مدى يمكن أن تساهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة في دعم جودة أداء المراجعة الخارجية في الجزائر وتونس؟
- إلى أي مدى يمكن أن تضفي معايير رقابة جودة المراجعة الخارجية في الجزائر وتونس إلى تحسين جودة أداء المراجعة الخارجية؟
- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة الشركات وتحسين جودة أداء المراجعة الخارجية عند مستوى دلالة 0.05؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحوكمة الشركات على جودة أداء المراجعة الخارجية عند مستوى دلالة 0.05؟

### 3.1 فرضيات الدراسة:

وكإجابة مبدئية على الأسئلة الفرعية السابقة الذكر نقترح الفرضية الرئيسية التالية:

"إن تحقيق التفاعل والتطبيق السليم لنظام حوكمة الشركات من خلال مختلف قواعدها وآلياتها بما يتوافق مع متطلبات جميع الفئات المستفيدة منها والمتفاعلة معها، ينعكس أثرها على تحسين جودة أداء المراجعة الخارجية في كل من الجزائر وتونس".

وعلى ضوء الفرضية الرئيسية للدراسة، يمكن إدراج جملة من الفرضيات الفرعية كما يلي:

- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في دعم جودة أداء المراجعة الخارجية في كل من الجزائر وتونس.

- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور أهداف ومهام المراجعة الداخلية في تحسين جودة أداء المراجعة الخارجية في كل من الجزائر وتونس.
- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم من خلال آليات الحوكمة حول دور ومهام وآليات لجان المراجعة في تحسين جودة أداء المراجعة الخارجية في كل من الجزائر وتونس.
- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم من خلال آليات الحوكمة حول سياسات وإجراءات رقابة الجودة في تحسين جودة أداء المراجعة الخارجية في كل من الجزائر وتونس.
- لا يوجد أثر كبير لحوكمة الشركات على جودة أداء المراجعة الخارجية في كل من الجزائر وتونس.

## 2. الإطار المفاهيمي حوكمة الشركات وآلياتها وجودة أداء المراجعة الخارجية:

إن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المراجعة الخارجية، وسيتم التطرق لمختلف الأدبيات النظرية لهذه الدراسة من حيث الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات ومختلف آلياتها، وكذا جودة أداء المراجعة الخارجية.

### 1.2 مفهوم حوكمة الشركات وآلياتها:

#### 1.1.2 مفهوم حوكمة الشركات:

إن حوكمة الشركات عبارة عن مصطلح تم البدء في استخدامه مع بداية عقد التسعينات من القرن الماضي، حيث تزايد استخدام هذا المصطلح بشكل واضح في السنوات الأخيرة منه، وأصبح شائع الاستخدام من قبل الخبراء، لاسيما أولئك العاملون في المنظمات الدولية، الإقليمية والمحلية، يشير(مصطفى، 2000، صفحة 13)إلا أن ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من مشاكل التي نشأت نتيجة تضارب المصالح أدى إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي يقوم به أعضاء مجالس الإدارة

والإدارات التنفيذية بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة، وذلك باعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركة.

## 2.1.2 آليات حوكمة الشركات:

لقد اهتمت آليات الحوكمة المتعددة بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة بأعمال الشركة من خلال إحكام السيطرة على أداء إدارتها ومراجع الحسابات، وتختلف آليات حوكمة الشركات من بلد لآخر أو من مجموعة بلدان الأخرى حسب النموذج المتبع والظروف المحيطة ببيئة الحوكمة في بلد ما (IASB, hand book, 2008, p. 222) حيث هناك إجماع من قبل الباحثين على تصنيف آليات الحوكمة إلى آليات داخلية وأخرى خارجية.

فيختص النوع الأول بالشركة ذاتها ويشمل آليات تحقق الرقابة على أداء الطرف الأول، مثل مجلس إدارة فعال، قوة المراجعة الداخلية في الشركة، ومدى التزام إدارتها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية والمحلية، قوة واستقلال لجنة المراجعة، ودرجة اعتماد الوحدة الاقتصادية على تكنولوجيا المعلومات المتطورة، بينما يختص النوع الثاني بمراجع الحسابات القانوني الذي يقوم باعتماد القوائم والتقارير المالية الخاصة بها وإبداء رأيه الفني عليها، وبالتالي يشمل آليات تحقق الرقابة على أداء الطرف الثاني مثل التغيير الإلزامي للمراجع الحسابات بصفة دورية، ودرجة استقلال المراجع ومدى التزامه بتطبيق معايير المراجعة، ومدى تقديمه لخدمات استشارية للشركة محل المراجعة. (عبد الوهاب و شحاتة السيد، 2006، الصفحات 97-99)

وتتطلب الحوكمة ضرورة تطبيق مبادئ محاسبية متطورة والقيام بالعديد من الإجراءات، وتطبيق قواعد جديدة لها، وتتمثل أهم آليات حوكمة الشركات في:

- ضرورة تطبيق معايير الشفافية والإفصاح بالنسبة لكافة الشركات التي تقوم بنشر حساباتها وقوائمها المالية للجمهور.
- ضرورة تطبيق معايير جيدة لاختيار أعضاء مجلس الإدارة وذلك من خلال تحديد التأهيل العلمي والخبرات العلمية والعملية التي يتعين توافرها في أعضاء مجلس الإدارة.

ويتطلب تحقيق ما سبق ضرورة زيادة مستوى جودة المعلومات وإتاحة الفرص بشكل أفضل أمام متخذ القرار الاستثماري سواء لتقييم الأسهم التي يرغب في شرائها أو الاحتفاظ بها سواء لتقييم الأسهم التي يرغب في بيعها. وتعتبر الحوكمة ركيزة أساسية من ركائز التحرر الاقتصادي والتحول إلى تفعيل آليات السوق وترشيد علاقات العرض والطلب، فضلا عن كونها أداة ووسيلة لتحقيق السلامة للمشروعات والشركات والمنظمات.

## 2.2 مفهوم جودة المراجعة:

وقد اختلف مفهوم جودة عملية المراجعة باختلاف وجهات نظر الفئات المستفيدة من المراجعين، ومعدّي القوائم المالية، ومستخدمي القوائم المالية، ويتحدد مفهوم جودة المراجعة بمستويين هما: (حسين الشاطري و عبد المحسن العنقري، 2006، الصفحات 106-107)

### 1.2.2 مفهوم جودة المراجعة على مستوى الباحثين والجهات الأكاديمية:

بالرغم من أهمية جودة المراجعة إلا أنه لم يتبلور مفهوم محدد وواضح لها، سواء على مستوى الدراسات الأكاديمية أو المعايير التي أصدرتها الهيئات المهنية، وذلك لكون جودة أداء المراجعة غير ملموسة ويصعب تحديد قيمتها المادية من جهة، ومن جهة أخرى التباين الشديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر، حيث أن الباحثين تبنا العديد من المداخل لتعريف جودة المراجعة، فمنهم من ربط بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء والغش في القوائم المالية، ومنهم من ربط بين جودة المراجعة ومدى الالتزام بالمعايير المهنية، في حين ربط فريق ثالث بين جودة المراجعة وتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية المراجعة. كما يتبنى جملة من الباحثين تحديد مفهوم جودة المراجعة من منظور تخفيض الخطر الكلي للمراجعة. (نور و آخرون، 2007، صفحة 9)

ولقد تبنت جملة من الدراسات الحديثة مدخل آليات حوكمة الشركات كمحددات لمفهوم جودة المراجعة الخارجية للحسابات، من خلال عدة متغيرات مرتبطة بتفعيل دور لجان المراجعة ودعم مسؤولياتها في الإشراف على المراجعة الخارجية ورقابة جودتها. (W Lin & I Hwang, 2010, p. 57)

وعليه فإن أغلب الدراسات التي تناولت موضوع جودة المراجعة، سواء من خلال المفهوم العام للجودة أو من خلال المفهوم التشغيلي للجودة، يمكن تقسيمها إلى قسمين وهما: (حسين الشاطري و عبد المحسن

- **القسم الأول:** يشمل دراسات عامة والتي اعتمدت الخصائص والمحددات العامة لجودة أداء المراجعة.

- **القسم الثاني:** وشمل الدراسات التي ربطت الجودة بعامل محدد أو خاصية معينة مثل: السمعة العامة لمنشأة المراجعة؛ أتعاب المراجعة؛ أو حجم الشركة؛ خبرة المراجع بالعميل؛ انخفاض معدل الدعاوى القضائية؛ دور ومسؤوليات لجان المراجعة؛ في حين ربطت جملة من الدراسات مفهوم المراجعة بمجموعة من هذه الخصائص.

يعتبر (DEANGELO) أول باحث تطرق إلى الربط بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية، ويعد تعريفه لجودة المراجعة من أكثر التعريفات السياقة والتي لقيت قبوة عامة لدى العديد من الباحثين في مجال المراجعة، حيث عُرفت جودة المراجعة بأنها احتمال قيام المراجع باكتشاف خرق في النظام المحاسبي أو تحريف في نظام إعداد التقارير المالية للعميل، والتقارير عن هذا الخرق أو التحريف إن وجد، كما عرفت استقلال المراجع باحتمال أن يقوم المراجع بالتقرير عن الأخطاء والتحريفات بالقوائم المالية للعميل. (Angelo & Elizabeth, 1981, pp. 183-184)

ويرى الباحث أن جودة المراجعة تتوقف على مدى التزام المراجع بتوفير مستوى واحد من جودة المراجعة على جميع عمليات المراجعة الخارجية للحسابات، وبالتالي فليس من المتوقع أن تختلف نوعية المراجعة داخل الشركة.

ومع ذلك فقد أثبتت جملة من الدراسات المدعمة بدراسات حالات ميدانية لجودة المراجعة أكثر من مرة، أنه هناك اختلاف في مستويات جودة المراجعة حسب مختلف أعمال ومهام المراجعة الخارجية للحسابات بالنسبة للمراجع وشركات المراجعة. (Meyer & Kyle, 2009, p. 4)

لقد ركزت أغلب التعارف السابقة لجودة المراجعة على جودة المراجعة وجودة المراجع واعتمداهما كمصطلحين لمفهوم واحد، إلا أن فشل كبريات شركات المراجعة في الآونة الأخيرة، في أداء بعض مهامها، يظهر أن مفهوم جودة المراجعة يشير إلى جودة الخدمة التي يقدمها المراجع، وليس إلى جودة المراجع.

## 2.2.2 مفهوم جودة المراجعة على مستوى الهيئات المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات:

لقد حظيت مفاهيم وفعالية جودة المراجعة الخارجية للحسابات والرقابة عليها باهتمام كبير من قبل العديد من الهيئات المهنية للمراجعة، فبذلت جهدا حثيثا لتحسين أداء المكاتب العاملة في هذا المجال والارتقاء بها، وتجلى ذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المهنية للرقابة على جودة الأداء، وإلزام المراجعين بصورة مراعاتها والتقيدها بها.



ولقد تم التركيز على جودة المراجعة الخارجية للحسابات بعد الأنهيارات التي مست أسواق المال الاسيوية فمنذ بداية الثمانينات الى غاية الوقت الحاضر تم تطوير مفهوم جودة المراجعة بشكل كبير، ومن وجهة نظر الهيئات المشرفة على المراجعة يندرج مفهومها ضمن المفهوم التشغيلي لجودة المراجعة فهي تضمن الوفاء مهنة المراجعة بمسؤولياتها تجاه الأطراف المعنية بأدائها، وسيتم التطرق لهذا المفهوم من خلال جملة من الهيئات المهنية للمراجعة.

اهتمت العديد من الهيئات المهنية التي تحكم الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات مبكرا بوضع وتحديد مفهوم جودة المراجعة، ومن أبرز هذه الهيئات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1974م حيث بينت نشرة معايير المراجعة (SAS4) الصادرة عنه إلى أن تحقيق جودة المراجعة الخارجية للحسابات يكون من خلال الالتزام بمعايير المراجعة، واعتماد جملة من المعايير والآليات المرتبطة بالرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة والخدمات التي تقدمها، واعتماد نظام الرقابة الجودة على أعمال المراجعة. (AICPA, 1980, p. 8) وفي عام 1989 أطلق برنامج عرف باسم الفحص المتعمق أو فحص النظير وعدل هذا البرنامج في عام 2001م، ويشمل البرنامج ثلاثة أنواع من الفحص للتحقق من جودة عمليات المراجعة، هي مراجعة النظام System Review ومراجعة الارتباط Engagement Review ومراجعة التقرير Report Review وتهدف مراجعة النظام إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والمراجعة في مكتب المراجعة قد صمم طبقا لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة طبقت كما هو مخطط لها وذلك أثناء الممارسات المهنية للمكتب، أما مراجعة الارتباط فالهدف منها توفير أساس للقائم بعملية الفحص للوصول إلى تأكيد محدود عن مراعاة المراجع عند ارتباطه مع العميل للمعايير المهنية الصادرة في هذا الشأن وأن التوثيق في مكتب المراجعة يراعي المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والاستشارات. أما مراجعة التقرير فتهدف إلى مساعدة المراجع الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشارية أن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.

ونتيجة للأنهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد قام المشرع الأمريكي بإصدار عدة قوانين ونتج عنها عدد من المعايير، ومن أهمها معيار المراجعة ((SAS99) مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية)، الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 2002م، والتي ركزت أغلبيتها على حوكمة الشركات، والتعديلات المقترحة بشكل رئيسي على جعل لجان المراجعة للشركة مسؤولة بشكل كامل على مراقبة المراجع الخارجي، وإعطائها السلطة الكاملة في تحديد شروط وأتعاب أعمال

المراجعة ومجمل الأعمال الأخرى، التي تعتبر كمحددات الجودة المراجعة الخارجية للحسابات. (شاهر القشي، 2005، صفحة 14)

وأكد معيار المراجعة ((SAS 99) مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية)، على تدعيم كفاءة المراجع في اكتشاف الغش واستقلاليته في التقرير عن الغش، والذي فرض على مراجع الحسابات ممارسة الشك المهني والتي يتطلب الاستجواب المستمر والتفكير بإبداع أو مناقشة أخطار تحريفات القوائم المالية الجوهرية الناتجة من الغش، وهذا من أجل إعادة الثقة للمستثمر في مهنة المراجعة وتعزيز ورفع جودتها. (I Victor & S Levitin, 2004, p. 26)

كما أن المؤتمر القومي لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) خلال الفترة من 10-12 ديسمبر 2003 (ممثلين لمختلف منشآت المحاسبة والمراجعة، الصناعات الخاصة، الحكومة، ممثلي لجان (PCAOB, FASB, AICPA, WASB, SEC)، الذي كان حول التوقع والمفهوم العام عن مهنة المحاسبة والمراجعة، ومسؤولية مراجعي الحسابات، أكد هذا المؤتمر على التزام أعضاء المهنة بالمعايير المهنية وأخلاقيات المهنة، من أجل رفع جودة المراجعة وتحسينها بشكل مستمر، وأكد على تحديث وتطوير هذه المعايير وفق المتطلبات المتغيرة البيئة مهنة المراجعة وتدعيم وآليات الحوكمة ودور ومسؤوليات لجان المراجعة. (I Victor & S Levitin, 2004, p. 28)

### 3. الدراسات السابقة:

#### 1.3 دراسة (زبير سعداني، 2021):

بعنوان: "دور حوكمة الشركات في تحسين جودة أداء المراجعة الخارجية-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس- أطروحة دكتوراه فيعلومالتصرف تخصص: مالية، جامعة صفاقس.

هدفت هذه الدراسة لبحث موضوع حوكمة الشركات وتأثيرها آلياتها إضافة إلى معاييررقابة الجودة للمراجعة في ظل المعايير الدولية لرقابة جودة المراجعة الخارجية، على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر وتونس، حيث تم تصميم استبيان لتحليل آراء المجتمع المالي المساهم في التطبيق السليم لحوكمة الشركات حول دور آليات حوكمة الشركات وسياسات وإجراءات رقابة الجودة، ودعمها في تحسين جودة أداء المراجعة الخارجية في كل منالدولتين.

حيث تم تصميم استبيان وجهه إلى عينتين من الدراسة، من المراجعين الخارجيين والمجتمع المالي، وخلصت الدراسة إلى أنه يجب تحسين دور وفعالية كل من الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات، مع تفعيل دور الرقابة على جودة المراجعة في تدعيم ممارسة المراجعة الخارجية وجودتها.

### 2.3دراسة (نبيل أحمادي، 2012):

بعنوان: "أثر الحوكمة على جودة المراجعة المالية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر3، دراسة غير منشورة، الجزائر. هدفت هذه الدراسة لبحث موضوع الحوكمة وتأثيرها على جودة المراجعة المالية من خلال آلياتها الداخلية في الجزائر حيث تم تصميم استبيانين وجهه الأول لمعرفة تأثير آليات الداخلية للحوكمة لعينة من المؤسسات الاقتصادية ولم يدرس مدى تأثيرها بأعمال المراجعة أو العكس، أما الاستبيان الثاني فوجهه للأكاديميين دون المراجعين لجمع البيانات حول جودة المراجعة المالية وخلصت الدراسة إلى أنه يجب تحسين واقع كل من الآليات الداخلية للحوكمة مع الرفع من ممارسة المراجعة المالية وجودتها.

### 3.3دراسة (Imhoff.J.R and Eugene A, 2003):

بعنوان:

«Accounting Quality, Auditing and Corporate Governance», Auditing: A Journal of Practice and Theory, January, USA.

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين جودة المراجعة وحوكمة الشركات في أمريكا، حيث قامت بدراسة تحليلية للمراجعة والمحاسبة وحوكمة الشركات في الماضي والحاضر بهدف مراجعة التطور التاريخي لهما من أجل تحديد وفهم خصائصهم البارزة في الماضي والتي أدت إلى فشل بيئة التقارير المالية، ثم اقتراح التغييرات اللازمة فيهما لعلاج هذا الفشل لضمان جودة ونزاهة عملية التقارير المالية، ثم تحفيز البحوث التجريبية لدعم جودة ونزاهة هذه التقارير في المستقبل. ولقد اقترحت الدراسة إجراء تغييرات حقيقية في حوكمة الشركات قبل تطوير جودة المحاسبة والمراجعة.

#### 4.دراسة لعينة من المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل حوكمة الشركات في دولتي الجزائر وتونس:

تم اختبار الفرضيات التي قامت عليها الدراسة من خلال استبيان موجه إلى فئتي الدراسة والذيان يمثلان الأطراف المساهمة في تطبيق آليات حوكمة الشركات من المراجعين الخارجيين وجميع الفئات المستفيدة منخدمات المراجعة، والمشملة على أعضاء مجالس الإدارة ومدراء تنفيذيين ومراجعين داخليين وأعضاء لجان مراجعة، إضافة الى جملة من الأساتذة الجامعيين والباحثين المهتمين بموضوع حوكمة الشركات وجودة أداء المراجعة الخارجية للحسابات في دولتي الجزائر وتونس.

#### 1.4مجتمع الدراسة وطريقة سحب العينة

1.1.4مجتمع الدراسة: كون الظاهرة المدروسة تتعلق بمدى معرفة دور حوكمة الشركات في تحسين جودة أداء المراجعة الخارجية - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس -، ويتمثل مجتمع الدراسة من مجموعة خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات، والأساتذة الأكاديميين، ومساعدي محاسبين، ومحاسبين عاميين.

2.1.4 عينة الدراسة: بما أنه تم الاعتماد على أسلوب الاستبيان في جمع المعلومات والبيانات فقد ارتأينا توزيع وإجراء الاستبيان بالاعتماد على الطريقة القصدية، وهذا راجع لطبيعة الأسئلة المطروحة في الاستمارة تتطلب أشخاص ذوي خبرة عالية ولديهم دراية كافية حول معرفة دور حوكمة الشركات في تحسين جودة أداء المراجعة الخارجية.

#### 2.4تصميم استمارة الاستبيان:

يعتبر الاستبيان: "الأداة الأكثر استخداما في البحوث الاجتماعية والإنسانية إذ يعتبر وسيلة لجمع البيانات من خلال احتوائه على مجموعة من الأسئلة أو العباراتويطلب من المستجوبين الإجابة عليها ويتم توزيع الاستبيانعادة باليد أو من خلال إرسالها إلى المستجوبين عبر البريد وغيرها"(طويطي و وعيل ، 2014، صفحة 28)

من خلال هذه المرحلة قمنا بتصميم أسئلة الاستبيان بصفة بسيطة، بحيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين، بحيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث.

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، والمتمثلة في آراء وجهات نظر مجتمع الدراسة.

❖ ولكي تكون الاستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون، فقد تم تصميمها على ثلاثة مراحل:

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، وانطلاقاً من الجانب النظري تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث والفرضيات الموضوعية، ولقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

← استعمال لغة سليمة؛

← صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل؛

← ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.

قمنا بتصميم وتوزيع استبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة، وذلك بناءً على فرضيات الدراسة ومتغيراتها المستقلة، ويتكون هذا الاستبيان من قسمين على النحو التالي:

**القسم الأول:** وهو عبارة عن السمات الشخصية والوظيفية عن المستجيب (الدولة المتواجد بها، المؤهل العلمي، المهنة الحالية، الخبرة المهنية).

**القسم الثاني:** وهو عبارة عن محاور الدراسة وتتكون الاستبانة من 60 فقرة موزعة على خمسة محاور.

**المحور الأول:** مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة، ويتكون من (12) فقرة.

**المحور الثاني:** أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة، ويتكون من (12) فقرة.

**المحور الثالث:** مهام وآليات لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة، ويتكون من (12) فقرة.

**المحور الرابع:** سياسات وإجراءات رقابة الجودة، ويتكون من (12) فقرة وينقسم إلى أربعة أبعاد:

- البعد الأول: متطلبات السلوك الأخلاقي، ويتكون من (03) فقرات.

- البعد الثاني: قبول واستمرار العلاقات مع العملاء، ويتكون من فقرتين.

- البعد الثالث: الموارد البشرية، ويتكون من فقرتين.

- البعد الرابع: مراقبة سياسات وإجراءات الشركة، ويتكون من (05) فقرات.

المحور الخامس: جودة أداء المراجعة الخارجية ويتكون من (12) فقرات.

### 3.4 الحدود المكانية والزمانية:

#### 1.3.4 الحدود المكانية:

ترتبط هذه الدراسة بواقع حوكمة الشركات والممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في كل من الجزائر وتونس، إضافة إلى توفير وتدعيم تطبيق الرقابة على جودة الممارسة المهنية لها، من خلال استبيان موجه لمراجعي الحسابات، وجميع الأطراف المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة، وتم اختيار عينة البحث باشمالها ولو جزئيا على أغلب المناطق الجغرافية للجزائر وتونس.

#### 2.3.4 الحدود الزمنية:

سوف نقوم بمسح تاريخي لتطور الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر وكذا تونس، بالتركيز على فترة تطور المراجعة الخارجية في الجزائر وتونس منذ اعتمادها إلى غاية نهاية تاريخ الدراسة، وقوفا على الواقع الحالي للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر وتونس، وتحليل واقع وآفاق تطبيق حوكمة الشركات من خلال مجمل آلياتها ودعمها لتحسين جودة أداء المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر وتونس.

حيث بدأت الدراسة الميدانية في بداية سنة 2020 فكان توزيع الاستبيان ورقيا وإلكترونيا في

الفترة: من 2020/07/02 إلى 2020/12/02.

#### 4.4 تحديد أساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي بالاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية Spss:Statistical Package for the Social Sciences (V25) وتم الاعتماد أيضا على بعض الأساليب الإحصائية المتمثلة في التكرار والنسبة % والرسوم البيانية، معامل ألفا كرونباخ، معامل ارتباط بيرسون، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، اختبار T، مستوى الدلالة 0.05، مستوى المعنوية (Sig)، أو احتمال الخطأ.

#### 5.4 حساب الثبات والصدق للاستبيان المعتمد في جمع البيانات:

من أجل البرهنة على أن الاستبيان يقيس العوامل المراد قياسها، والتثبت من صدقها قمنا باستخدام أسلوب كرونباخ الفا الذي يعتمد على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى، وهو يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس، إضافة إلى أن معامل كرونباخ ألفا يزيدنا بتقدير جيد للثبات.

تدل معاملات الثبات علشبات المحتوى بصورة عامة نظرا لأن معامل الثبات عال ويقتررب للواحد الصحيح وهذا يدل على قدرة الأداة في تحقيق أغراض الدراسة، حيث يتضح أن أعلى معامل ثبات فيما يتعلق بالمحور الخامس (جودة أداء المراجعة الخارجية) هو 0.866، بينما نلاحظ أن أقل معامل ثبات قدر بـ 0.607 ويتعلق بالمحور الثاني (أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة)، بينما كان معامل الثبات لإجمالي المحاور عال جدا حيث بلغ 0.883. مما يدل على ثبات أسئلة الاستمارة، وأن الاستبيان يقيس ما استخدم لأجله.

أما معامل الصدق فهو الجذر التربيعي لمعامل الثبات ونلاحظ أن معامل الصدق لكل المحاور في الدراسة تعدى 0.737 وصولا إلى 0.939 مما يعني صدق المحتوى لكل المحاور.

#### 6.4 تحليل نتائج الدراسة:

سيتم من خلال هذا الجزء تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة لكل طرف من عيني الدراسة من حيث تحليل خصائص عينة الدراسة التالية المتمثلة في: مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة، أهداف وآليات المراجعة الداخلية، مهام وآليات لجان المراجعة، سياسات وإجراءات رقابة الجودة، جودة أداء المراجعة الخارجية وذلك في كل من دولتي الجزائر وتونس.

#### 7.4 تحليل نتائج الاستبيان من حيث خصائص عينة الدراسة:

بعد عملية استرجاع الاستبيانات وتشفيرها وتفرغها في البرنامج الإحصائي spss v25 تتم عملية عرض النتائج من خلال تحديد خصائص العينة ثم معرفة اتجاهات إجابات العينة حول كل العبارات والمحاور لنصل في الأخير لاختبار فرضيات الدراسة كما يلي:

1.7.4 توزيع أفراد العينة تبعا للمؤهل العلمي

2.7.4 توزيع أفراد العينة حسب المهنة الحالية

3.7.4 توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

#### 8.4 دراسة اتجاه إجابات العينة على أسئلة الاستبيان حسب مقياس ليكارت الخماسي:

سيتم عرض وتحليل نتائجها للدراسة حسب مقياس ليكارت الخماسي، وحتتكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جدول و لو بوتا لإجابات تعدل حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، وتم حسابها بالنسب المئوية المتوسطة الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر المستجوبينا اعتماداً على كبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب أقل قيمة للتشتت والذيمثلها الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي، حيث تم دراسة اتجاهات إجابات العينة للمحاور الخمسة كالتالي:

**1.8.4 دراسة اتجاهات إجابات العينة حول محور مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة:** بحيث تم الإشارة إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة لمحور مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة.

**2.8.4 دراسة اتجاهات إجابات العينة حول محور أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة:** بحيث تم الإشارة إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة لمحور أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة.

**3.8.4 دراسة اتجاهات إجابات العينة حول محور مهام وآليات لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة:** بحيث تم الإشارة إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة لمحور مهام وآليات لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة.

**4.8.4 دراسة اتجاهات إجابات العينة حول لمحور سياسات وإجراءات رقابة الجودة:** بحيث تم الإشارة إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

**5.8.4 دراسة اتجاهات إجابات العينة حول لمحور جودة أداء المراجعة الخارجية:** بحيث تم الإشارة إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة لمحور جودة أداء المراجعة الخارجية.

#### **9.4 اختبار الفرضيات:**

من خلال هذه الدراسة تم اختبار أثر العلاقة بين تطبيق آليات الحوكمة الجيدة ومخرجات المراجعة الخارجية في الجزائر وتونس، من خلال اختبار فروض الدراسة الخمسة وأهمية كل محور من محاور آليات الحوكمة مع محور جودة أداء المراجعة الخارجية من جهة، وإجمالي محاور آليات الحوكمة مع محور جودة أداء المراجعة الخارجية من جهة أخرى، وكانت النتيجة على التوالي:

**1.9.4 بالنسبة للفرضية الأولى ( $H_{01}$ ):** بلغت قيمة الاحتمال في كلا البلدين  $\text{sig} = 0.000$  وهي أقل من 0.05 مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم ( $H_0$ )، وبالتالي قبول الفرض البديل ( $H_1$ )، أي أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمهام ومسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة في الجزائر



وتونس على جودة أداء المراجعة الخارجية عند مستوى دلالة 0.05 .

**2.9.4 بالنسبة للفرضية الثانية (H<sub>02</sub>):** بلغت قيمة الاحتمال في كل من الجزائر وتونس على التوالي  $\text{sig} = 0.000$ ،  $\text{sig} = 0.001$ ، وهي أقل من 0.05، وبالتالي قبول الفرض البديل (H<sub>1</sub>) ورفض الفرضية الصفريّة، أي أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأهداف وآليات المراجعة الداخلية على جودة أداء المراجعة الخارجية في كلا البلدين عند مستوى دلالة 0.05.

**3.9.4 بالنسبة للفرضية الثالثة (H<sub>03</sub>):** بلغت قيمة الاحتمال في كل من الجزائر وتونس على التوالي 0.000،  $\text{sig} = 0.013$ ،  $\text{sig} = 0.05$ ، وهي أقل من 0.05، وبالتالي قبول الفرض البديل (H<sub>1</sub>) ورفض الفرضية الصفريّة، أي أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمهام وآليات لجان المراجعة على جودة أداء المراجعة الخارجية في كلا البلدين عند مستوى دلالة 0.05 .

**4.9.4 بالنسبة للفرضية الرابعة (H<sub>04</sub>):** بلغت قيمة الاحتمال في كلا البلدين  $\text{sig} = 0.000$  وهي أقل من 0.05 مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم (H<sub>0</sub>)، وبالتالي قبول الفرض البديل (H<sub>1</sub>)، أي أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على جودة أداء المراجعة الخارجية عند مستوى دلالة 0.05 .

**5.9.4 بالنسبة للفرضية الخامسة (H<sub>0</sub>):** في إجمالي المحاور بلغت قيمة الاحتمال في كل من الجزائر وتونس على التوالي  $\text{sig}=0.000$ ،  $\text{sig}=0.000$ ، وهي أقل من 0.05، وبالتالي قبول الفرض البديل (H<sub>1</sub>) ورفض الفرضية الصفريّة، أي أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمحاور حوكمة الشركات على أداء المراجعة الخارجية في كلا الدولتين عند مستوى معنوي 0.05.

## 5. خاتمة:

ومن مجمل نتائج اختبار هذه الفرضيات الخمسة للدراسة والتحليل المقارن لآليات حوكمة الشركات وسياسات رقابة الجودة بين دولتي الجزائر وتونس كما تم تحليله في الجانب العملي، يمكن استخلاص النتائج التالية:

- إن الاختلاف في درجة الموافقة على آليات حوكمة الشركات ودورها في تحسين جودة أداء المراجعة الخارجية، كما تم تحليله في الجانب العملي، يظهر قبول أقل من طرف المراجعين الخارجيين في الجزائر مقارنة بنظيرتها تونس لدور هذه الآليات (مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية ولجان المراجعة والرقابة على الجودة) في دعم جودة أداءهم، وهذا نظرا لاعتماد المراجعين على تحليل دور آليات الحوكمة في ظل ممارستهم لمهنة المراجعة الخارجية، من الجانب الرقابي لحوكمة الشركات على أعمال المراجعة أكثر منه من الجانب الإشرافي.
- عدم اتفاق الأطراف المتفاعلة ضمن آليات الحوكمة، حول مهام المراجعة الداخلية وأهدافها، ومجمل الخدمات التي تدعم بها أعمال المراجعة الخارجية، وتحقيق جودة أداءها، بالرغم من أنه تم قبول أثر ودور آليات المراجعة الداخلية في تحسين جودة أداء المراجعين الخارجيين، لما تلعبه المراجعة الداخلية من دور هام في تسهيل وتقليص أعمال المراجعين الخارجيين. ونجد أنه كان هناك قبول أكثر لهذا الدور من طرف المستفيدين من خدمات المراجعة ضمن آليات الحوكمة، حيث يرجع هذا إلى ضعف القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية لكلا البلدين، من حيث تحديدها لمهام ومسؤوليات المراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات، وتحديد تفاعل وتكامل الأعمال في ظل غياب للمراجعين الخارجيين مع المراجعين الداخليين والاستعانة بأعمالهم، وهذا في معايير وطنية للمراجعة أو اعتماد لمعايير دولية.
- يجسد عدم الاتفاق في وجهات النظر بين المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة، حول دور آليات الحوكمة في تحسين جودة أداء المراجعة الخارجية وذلك في كلا البلدين، حيث تبين وجود فجوة توقعات أكبر في الجزائر حول دور مهام وآليات حوكمة الشركات ودورها في تدعيم جودة أداء المراجعة الخارجية مقارنة بنظيرتها تونس.

- يوجد ارتباط قوي بين التطبيق السليم لحوكمة الشركات وبين جودة المراجعة في دولة تونس مقارنة بنظيرتها الجزائر على المستوى الكلي (متغيرات الدراسة)، حيث تعمل آليات حوكمة الشركات من مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، لجان المراجعة ورقابة الجودة للمراجع الخارجي بتفاعل وتكامل بحيث يؤدي كل طرف المهام والآليات المتوقعة منه في ظل حوكمة الشركات، من أجل تحسين جودة أداء المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية.

## 6. قائمة المراجع:

1. أحمد نور، و آخرون (المحررون). (2007). دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات. الإسكندرية: الدار الجامعية.
2. إيمان حسين الشاطري، و حسام عبد المحسن العنقري (المحررون). (2006).
3. ظاهر شاهر القشي (المحرر). (2005). انخيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة. المجلة العربية للإدارة، (2)25.
4. محمد سليمان مصطفى. (2000). حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري دراسة مقارنة. مصر: الدار الجامعية.
5. مصطفى طويطي، و ميلود وعيل (المحررون). (2014). أساليب تصميم وإعداد الدراسات الميدانية - منظور إحصائي. جامعة البويرة. تاريخ الاسترداد 2021، من <http://dspace.univ-bouira.dz:8080/jspui/handle/123456789/3327>
6. نصر عبد الوهاب، و شحاتة شحاتة السيد (المحررون). (2006). مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة.
7. AICPA. (1980, Jan). issues its first statement on quality control standards. Journal of Accountancy, 149(000001).
8. Angelo, D., & Elizabeth, L. (Eds.). (1981, Dec). Auditor size and audit quality. Journal of Accounting & Economics, 3(3).
9. I Victor, G., & S Levitin, M. (Eds.). (2004, Sep). Current SEC and PCAOB Developments. The CPA Journal, 74(9).

10. IASB, hand book. (2008). ISA 200 " objective and general principles covering an audit of financial statements" (Vol. part 1).
11. Meyer, & Kyle (Eds.). (2009). Industry Specialization And Discretionary Accruals For Big 4 And Non-Big 4 Auditors. The Florida State University.
12. W Lin, J., & I Hwang, M. (Eds.). (2010, Mars). Audit Quality Corporate Governance and Earnings Management - A Meta-Analysis. 14(1).