

التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات

-دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي (الأغواط، غرداية، ورقلة)-

د. بلعربي عبد القادر  
جامعة سعيدة  
profbelarbi@yahoo.fr

بوفاتح بلقاسم  
طالب دكتوراه جامعة سعيدة  
bouf.taha@yahoo.com

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يمكن أن يلعبه تكامل التدقيق الخارجي مع الآليات الداخلية ممثلة في مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، والتدقيق الداخلي في تفعيل من حوكمة المؤسسات من خلال اجراء دراسة ميدانية على عينة الدراسة المتمثلة في اطارات المؤسسات الاقتصادية، وكذا المدققين الخارجيين لمنطقة الجنوب الشرقي وتوصلت الدراسة إلى أنه هناك علاقة ما بين تكامل التدقيق الخارجي وباقي أطراف الحوكمة في تفعيل هذه الأخيرة. **كلمات مفتاحية:** حوكمة المؤسسات، التدقيق الخارجي، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي.

**Abstract:**

This study aims to uncover the role that might be played by the integration of external audit with internal mechanisms represented in the both board of directors and audit committee, as well as initiating enterprises' governance by the internal audit throughout a field study on a study sample represented in economic enterprises key executives, external auditors of the south west. The study concluded that there is a relation between external audit and the rest of governance bodies in order to initiate the latter.

**Key words:** enterprises governance, external audit, board of directors, audit committee, internal audit.

## مقدمة:

يدعم كل طرف من أطراف حوكمة المؤسسات (المدققين الخارجيين، المدققين الداخليين، لجنة التدقيق، مجلس الإدارة...) غيره من الأطراف في علاقة تكاملية متبادلة، فتلتزم معايير التدقيق الدولية المدققين الخارجيين بضرورة الاتصال بأطراف الحوكمة للتعامل مع التدقيق، وذلك في الأمور التي تستدعي انتباههم عند أداء مهام التدقيق، ومن ثم فإن أطراف الحوكمة يحصلون على المعلومات اللازمة لأداء مهامهم في حوكمة المؤسسات من مجموعتين من المدققين.

ووفقا للإحصائيات الحديثة فإن أكثر من نصف المنشآت الكبيرة التي أفلست منذ سنة 1996م لم يقدم المدقق الخارجي في تقريره أي تحذيرات باحتمال فشل تلك المؤسسات، بل على العكس من ذلك أصدر بشأنها تقريرا نظيفا. وتشير هذه الإحصائيات إلى أنه كلما كبر حجم المؤسسة، وازدادت درجة تعقيد نشاطها كلما كان من الصعب على المدققين الخارجيين، مجلس الإدارة واللجان تكوين صورة دقيقة للمخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وإجراءات الرقابة عليها وتطبيق الحوكمة عليها، وهنا يأتي دور المدقق الخارجي للقيام بمهامه من خلال علاقات تفاعلية بينه وبين باقي أطراف الحوكمة ولهذا يمكن طرح التساؤل التالي :

لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين تكامل التدقيق الخارجي مع الآليات الداخلية وتفعيل حوكمة المؤسسات عند مستوى دلالة 5%؟

## أهداف الدراسة:

- طبيعة العلاقة بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية في إطار حوكمة المؤسسات.

## أقسام الدراسة:

- مفاهيم عامة حول حوكمة المؤسسات،
- العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية للحوكمة،
- الدراسة الميدانية.

**1. مفاهيم عامة حول حوكمة المؤسسات****أولاً: نشأة الحوكمة ومفهومها:**

تعود جذور حوكمة المؤسسات إلى Berle & Means اللذين يعدان أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة وذلك في عام 1932. وتأتي آليات حوكمة المؤسسات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي المؤسسة من جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالمؤسسة<sup>1</sup>.

أما مصطلح حوكمة المؤسسة 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<sup>2</sup>.

لقد تعددت التعاريف المقدمة لهذا المصطلح بحيث يدل كل مفهوم عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم التعريف.

تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) " مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة

المؤسسة ومجلس الإدارة وحملة الاسهم وغيرهم من المساهمين"<sup>3</sup>.

كما تعرفها مؤسسة التمويل الدولية ( IFC ) " الحوكمة هي النظام الذي من خلاله يتم إدارة المؤسسات والتحكم في أعمالها"4.

كما عرفها Cadbury بأنها "النظام الذي يتم بواسطته توجيه ورقابة المؤسسة ويتفق مع وجهة النظر هذه"5.

#### ثانياً: المفهوم المحاسبي للحوكمة

" يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة إلى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير آمنة ، وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة ويتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية . وترتكز هذه النظرة على تحقيق الشفافية وتوسيع نطاق الإفصاح عن البيانات المحاسبية والقوائم المالية ومزايا المديرين وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها دولياً".

ومن خلال التعاريف السابقة لحوكمة المؤسسات يمكن استنتاج الخصائص التالية لحوكمة المؤسسات<sup>6</sup>:

- **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.

#### ثالثاً: أسباب ظهور حوكمة المؤسسات

تتمثل هذه الأسباب في البحث عن سبل ووسائل للرقابة على أعمال المؤسسات ، من أجل الحفاظ على حقوق المودعين والمساهمين ، ولضمان قيام المؤسسات المالية والاقتصادية بدورها المنشود بعيد عن الفساد المالي والإداري ، بفعل الفضائح المالية التي أدت إلى إفلاس العديد من المؤسسات الكبرى في العالم ومنه فقدان ثقة زبائنها ، وتبرز هذه الفضائح المالية من خلال العناصر التالية<sup>7</sup>:

- ✓ انفجار الأزمة المالية الآسيوية في سنة 1997م ، أخذ العالم ينظر نظرة جديدة إلى حوكمة المؤسسات ، و الأزمة المالية المشار إليها ، قد يمكن وصفها بأنها كانت أزمة ثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين المؤسسات والحكومة ، وقد كانت المشاكل العديدة التي برزت إلى المقدمة في أثناء الأزمة تتضمن عمليات ومعاملات الموظفين الداخليين والأقارب والأصدقاء بين المؤسسات والحكومة ، وحصول المؤسسات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل في نفس الوقت الذي حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين هذه الأمور وإخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبية " مبتكرة" ، وما إلى ذلك؛
- ✓ تصاعد قضايا الفساد الشهيرة في كبرى المؤسسات الأمريكية مثل " أنرون " وغيرها ، بدأ الحديث عن حوكمة المؤسسات ، حيث كانت القوائم المالية لهذه المؤسسات لا تعبر عن الواقع الفعلي لها ، وذلك بالتواطؤ مع كبرى المؤسسات العالمية الخاصة بالمراجعة والمحاسبة ، وهو ما جعل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تصدر مجموعة من المعايير بشأن حوكمة المؤسسات بشكل عام؛

- ✓ إن السبب في تنامي اهتمام المؤسسات الدولية بالبعد الأخلاقي ناتج عن شعورها بأن العديد من المشاريع والبرامج التي تمويلها هذه المؤسسات لم يكتب لها النجاح المتوقع، لوجود أسباب هيكلية واجتماعية كانتشار الفساد الأخلاقي، أو الرشوة أو غيرها من الأمور، وقد أثر انتشار هذه الأمور على زيادة تكلفة المشاريع وانخفاض جودتها ومواصفاتها وتقليل الفوائد المتوقعة منها على المجتمع؛
- ✓ ممارسات المؤسسات متعددة الجنسيات في اقتصاديات العولمة، حيث تقوم بالاستحواذ والاندماج بين المؤسسات من أجل السيطرة على الأسواق العالمية؛
- ✓ إشكالية تعارض المصالح واستخدام سلطة الدولة لتحقيق مصالح شخصية، ولمنع مثل هذا الأمر تركزت معظم قوانين وأنظمة الخدمة المدنية على منع الجمع بين الوظائف مثلًا، والتشدد في منع الموظفين من استغلال النفوذ وإساءة السلطة لمصالح شخصية، أو الانغماس والعمل في الأعمال التجارية وإهمال العمل الموكول إليهم.

#### رابعاً: آليات حوكمة المؤسسات

يقصد بالآليات حوكمة المؤسسات كنظام رقابي متكامل الطرق، والأساليب التي تستخدم للتعامل مع مشاكل الوكالة التي تنشأ بين الإدارة وحملة الأسهم عموماً، وبين الأقلية من حملة الأسهم وبين الأغلبية المسيطرة منهم، حيث أشارت الدراسات التاريخية للحوكمة إلى وجود العديد من الآليات التي يمكن أن تستخدم لتطبيق حوكمة المؤسسات بالشكل الذي يساعد المؤسسات، خاصة بعد فشل المؤسسات العملاقة في الولايات المتحدة الأمريكية وكانت أحد أسباب هذه الكوارث المالية، وبدأت أصوات نظامية وأكاديمية تدعو إلى التوجه نحو المعايير الدولية، كما نتج عن هذا الفشل فرض ضوابط صارمة على مهنة التدقيق كآلية لحوكمة المؤسسات، ويمكن القول بأن هناك اجتماع بين الباحثين والكتاب في مجال الحوكمة على تصنيف آليات حوكمة المؤسسات إلى فئتين أساسيتين وهما:

#### أ- الآليات الداخلية:

تتمثل أهم الآليات الداخلية فيما يلي:

#### 1- مجلس الإدارة:

في ظل مفهوم حوكمة المؤسسات فإن مجلس الإدارة يقوم بصفة محددة ونيابة عن المستثمرين بمساءلة المديرين ومحاسبتهم لتحقيق أهداف المؤسسة ومصالح المستثمرين، وبالتالي فإن الحوكمة الجيدة للمؤسسة تكون عن طريق المحاسبة أمام مجلس الإدارة إلى أداء اقتصادي أفضل.

إن مجلس الإدارة والمنبثق مباشرة عن تصويت المساهمين في الجمعية العامة، يتمتع بصلاحيات كبيرة في مجال مراقبة المسيرين، حيث أظهر كل من جنسن و فاما ( Jensen et Fama ) سنة 1983م على أهمية وضرورة وجود إداريين خارجيين لضمان مراقبة فعالة للمسيرين عن طريق التقليل من السلطات التقديرية التي يتمتعون بها، والتي تعتبر الأساس لبعض السلوكيات الانتهازية الممارسة من طرفهم في إطار حماية حقوق المساهمين، والأطراف ذات المصلحة في المؤسسة<sup>8</sup>.

إذ يعد مجلس الإدارة التنظيم الأساسي للرقابة تكملة للآليات الخارجية، إلا أن هناك العديد من الانتقادات وجهت إلى هذا المجلس وقدرته على ضبط سلوكيات المسيرين بشكل فعال، أول هذه الانتقادات هي أن هؤلاء الإداريين لا يملكون سوى نسبة قليلة من رأس مال المؤسسة، كما أن أغلب أعضاء مجلس الإدارة خاصة الأعضاء الخارجيين لا يملكون من

الوقت الكافي ما يسمح لهم بأداء مهامهم على أحسن وجه نتيجة لكبر المسؤوليات الملقاة على عاتقهم، هذا من جهة وعدم تفرغهم من جهة أخرى<sup>9</sup>.

كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفعالية فيوضع استراتيجية المؤسسة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ويراقب سلوكها ويقوم أدائه، وبالتالي تعظيم قيمة المؤسسة والشكل التالي يوضح المكونات الأساسية لمجلس الإدارة.

أ-2- لجنة التدقيق:

لقد أدت الفضائح المالية التي مست أكبر المؤسسات على الصعيد العالمي إلى الاهتمام أكثر بدور لجان التدقيق في إعادة الثقة إلى مستثمري المؤسسات وفي هذا الصدد تم اصدار قانون Sarbanse oxley act سنة 2002م في الولايات المتحدة الأمريكية، والذي ألزم جميع المؤسسات بتشكيل لجنة التدقيق لدورها في اعداد التقارير المالية، وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي، وزيادة استقلاليتها، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات<sup>10</sup>؛ وتعرف هذه الأخيرة على أنها "لجنة منبثقة عن مجلس إدارة المؤسسة وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين، ومسؤوليتها يجب أن تشمل مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل المؤسسة، والاجتماع بالمدقق الخارجي ومناقشته حول نتيجة عملية التدقيق وأيضا التأكد من ملائمة الرقابة المالية للمؤسسة"<sup>11</sup>.

وتتولى لجنة التدقيق بالقيام بالمهام التالية<sup>12</sup>:

- ✓ ضمان تطبيق الاجراءات الخاصة بنظام الرقابة ووظيفة التدقيق الداخلي؛
  - ✓ مراقبة وضمان مهام المدقق الخارجي (القانوني) عن طريق ضمان استقلاليتها هو ومكاتب التدقيق؛
- متابعة الاجراءات المساعدة على الاتصال المالي.

### أ-3 التدقيق الداخلي:

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، وذلك عن طريق زيادة قدرة المواطنين على مساءلة المؤسسة، حيث يقوم المدققين الداخليين من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة سلوك الموظفين العاملين في المؤسسات المملوكة للدولة، وتقليل مخاطر الفساد المالي والإداري، فقد أكدت لجنة كادوري " Cadbury Comittée" على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها<sup>13</sup>.

### ب- الآليات الخارجية:

تتمثل آليات حوكمة المؤسسات الخارجية في الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على المؤسسة والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط واسع لتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات، وتتمثل أهم الآليات الخارجية فيما يلي:

ب-1 آلية السوق:

وهي التي تنشط كآلية لضغط أداء الإدارة والمديرين التنفيذيين عندما تفشل الآليات الداخلية للمؤسسة وذلك عن طريق شراء مراكز ملكية المؤسسات المفلسة، أو الاستحواذ على المؤسسات ذات الأداء المنخفض بالمقارنة مع منافسيها، ومحاولة تطوير ميزتها التنافسية، وتتألف آلية السوق لرقابة المؤسسات من مجموعة من المالكين المحتملين الذين يسعون لشراء مراكز الملكية أو الاستحواذ بقوة على المؤسسات ذات القيمة المنخفضة أو ذات الأداء الضعيف وتحقيق العوائد

المالية على استثماراتهم من خلال استبدال فريق الإدارة العليا المسؤول عن صياغة وتنفيذ الاستراتيجية التي أدت إلى الوصول لمثل هذا الأداء الضعيف<sup>14</sup>؛

ب-2 آلية التشريعات والقوانين:

لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة ،ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم ،ولهذا غالبا ما تشكل وتؤثر آلية التشريعات والقوانين على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة<sup>15</sup>؛

ب-3 السوق المالي:

في سنة 1965م أظهر مان ( H.Manne ) أن حرية وعدم تقييد سير الأسواق المالية بأسس لرقابة أكثر ديمقراطية وأكثر فعالية بالنسبة لأكبر المؤسسات في الحالات التي تكون فيها انتهازية المسيرين عالية وتسبب أضرارا للمؤسسة ،وهنا يستطيع هؤلاء المساهمين أن يقرأوا بانتهازية هؤلاء المسيرين الذين ينسب لهم سوء تسيير المؤسسة ،وذلك بالإقبال على بيع ما يملكونه من أسهم وسندات تعبيرا عن استياءهم ،فهذا الضغط الممارس من طرف السوق المالي يجبر المسيرين على إدارة المؤسسة طبقا لمصالح المساهمين ،لكن في المؤسسات الكبيرة أين تشتت المساهمين له وزن كبير يجعل من كل مساهم صغير أو من كل حامل سهم من مصلحته ترك الآخرين ليقوموا بمهمة الرقابة عوضا عنه في الوقت الذي تكون فيه تكاليف هذه العملية مرتفعة ومشتركة بين جميع المساهمين ،وهذا ما يؤدي في الأخير إلى التخفيض من الفعالية الحقيقية للسوق المالي<sup>16</sup>؛

ب-4 التدقيق الخارجي:

أصبح دور التدقيق الخارجي جوهرى وفعال في اطار حوكمة المؤسسات خاصة بعد انهيارات أكبر المؤسسات في العالم لأنه يعمل على الحد من التعارض بين الملاك ، وإدارة الوحدة الاقتصادية كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المسير والمساهم ،فممارسة التدقيق الخارجي من قبل مدقق خارجي يتمتع بالاستقلالية والحيادية يعتبر أحد الأركان المهمة المؤثرة في حوكمة المؤسسات نتيجة لما يقوم به المدقق الخارجي من إضفاء الثقة ،والمصادقية على المعلومات المحاسبية وذلك بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده لذا فان دور التدقيق الخارجي يعد مهما من خلال استقلاليته ،ومدى التزامه بمعايير التدقيق المحلية والدولية ويقواعد السلوك الأخلاقي ومعايير رقابة الجودة ،وضوابط تقديم الخدمات الاستشارية والادارية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق والالتزام بالتغيير الالزامي للعمل لدى المؤسسة الخاضعة للتدقيق بمدة لا تتجاوز من ثلاثة إلى خمسة سنوات<sup>17</sup>.

#### خامسا: الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة

يعتمد التطبيق السليم لقواعد حوكمة المؤسسات على مجموعة من الأطراف التي تؤثر فيها وتتأثر بها ،ومن خلالها يحدد مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد كما يحكم هذا التطبيق جملة من المحددات وهناك أربعة أطراف تتأثر بحوكمة المؤسسات<sup>18</sup>:

أ-المساهمون: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للمؤسسة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة عن استثماراتهم وأيضا تعظيم قيمة المؤسسة على المدى الطويل كما يحق لهم اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم؛

ب- مجلس الإدارة: وهم من يمثلون المساهمين والأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح حيث يقوم مجلس الإدارة باختيار المدربين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال المؤسسة بالإضافة إلى الرقابة على أداؤها، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين؛

ج- الإدارة: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تعظيم أرباحها، وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين، وكما تعد حلقة الوصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع المؤسسة؛

د- أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل المؤسسة كالدائنين، الموردين والعمال وغيرهم ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنين على سبيل المثال يهتمون بمقدرة المؤسسة على السداد في حين يهتم العمال والموظفون على مقدرة المؤسسة على الاستمرار.

## 2. العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية للحوكمة

### أولاً: العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي

تأتي أهمية العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي بالنسبة لحوكمة المؤسسات<sup>19</sup> من خلال اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية، وبمعنى آخر كلما زادت نزاهة الإدارة، كلما زاد اعتماد المدقق الخارجي على عمل إدارة التدقيق الداخلي، ويعتمد المدققين الخارجيين على عمل التدقيق الداخلي في كل من الاختبارات التفصيلية بالإضافة إلى اعتمادهم عليها عند التخطيط للتدقيق الخارجي<sup>20</sup>.

وتتلخص علاقة المدقق الخارجي بالتدقيق الداخلي من خلال التعاون بينهما في تعزيز مبادئ حوكمة المؤسسات، وزيادة فعاليتها في عدة نواحي أهمها<sup>21</sup>:

- يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ينفذ بطريقة تحافظ على دقة والشفافية المسجلة بالدفاتر وانعكاسه على عدالة الإفصاح؛
- توفر للمدقق الخارجي كافة المعلومات عن توزيع المهام والمسؤوليات بين أفراد المؤسسة؛
- يساعد التدقيق الداخلي المدقق الخارجي في نهاية السنة المالية في الحصول على مصادقات من العملاء بأرصدة حساباتهم وكشوف ومرفقات بعض بنود الميزانية؛
- يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على أوراق العمل والتقارير التي يقدمها المدققين الداخليين من خلال قيامهم بأنشطة التدقيق؛
- اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي فيما يخص فحص عمليات الفروع، وعمليات الجرد التي تتم فيها في حالة منشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافياً؛
- اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي يقلل من التفاصيل، ويركز على الأمور الجوهرية؛
- اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في مجال اكتشاف التلاعب نظراً لتواجده الدائم في المؤسسة، واحتكاكه بكافة المستويات الإدارية؛
- يجب أن يلتقي المدققين الداخليين والخارجيين دورياً من أجل مناقشة الاهتمامات المشتركة والانتفاع من مهاراتهم المتكاملة، وحصول كل منهم على فهم لنطاق عمل الآخر؛

- معايير أداء نشاط التدقيق الداخلي، وتشمل مدى جودة نشاط التدقيق الداخلي (جودة أداء العمل) ومدى القدرات المهنية للفائمين على نشاط التدقيق الداخلي (الأهلية)، والمستوى التنظيمي الذي يرفع إليه تقرير المدقق الداخلي (الموضوعية)؛
- مدى وطبيعة عمل التدقيق الداخلي الذي يعتمد عليه المدقق الخارجي، بحيث أن أداء نشاط التدقيق الداخلي بصورة دائمة مستقلة، ينجز بعض الإجراءات اللازمة لأداء عمل المدقق الخارجي؛
- جوانب التدقيق الأخرى التي تتأثر بالدور الذي يمكن أن يلعبه نشاط التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية، بحيث أن انغماس نشاط التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية سوف يكون له تأثير على خفض ساعات عمل التدقيق الخارجي وخفض الأتعاب.
- كما حثت لجنة المنظمات الراعية ( COSO ) المدققين الداخليين في تقريرها على العمل بشكل وثيق مع الإدارة والمدقق الخارجي في النواحي التالية<sup>22</sup>:

- تحديد مفهوم ومكونات الرقابة الداخلية والأهداف المرتبطة بها؛
- تحديد أدوات القياس الملائمة لقياس كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- الرقابة الدورية والمستمرة على نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن الأهداف الموضوعية قد تم تحقيقها.

#### ثانياً: العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي ولجنة التدقيق

- لقد أكدت العديد من الدراسات العلمية على أن التوضيح الدقيق لمهام لجنة التدقيق يؤدي إلى زيادة الوعي لدى أعضاء اللجنة بخصوص طبيعة مسؤولياتهم، وفي نفس الوقت إبراز هذه المسؤوليات إلى الأطراف الأخرى التي تتعامل معها اللجنة في مقدمتها المدقق الخارجي:
- ترشيح المدقق الخارجي، تقدير أتعابه وإعداد خطاب التكاليف الصادر إليه؛
  - دراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة للموافقة عليها، بالإضافة إلى فحص ومراجعة الأسس التي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية السنوية، وكذا القوائم والمعلومات المالية الفورية؛
  - متابعة نتائج الفحص التي يقوم بها المدقق الخارجي ودراسة، وتقييم الملاحظات التي يبديها استلام تقرير التدقيق ودراسة التوصيات، والملاحظات الواردة به؛
  - مساعدة المدققين الخارجيين في الحصول على كافة المعلومات والإيضاحات التي يحتاجون إليها وحل أي مشاكل قد تواجههم، الأمر الذي يترتب عليه في النهاية تحسين جودة وفعالية عملية التدقيق الخارجي؛
  - العمل كحلقة وصل بين المديرين التنفيذيين، ومجلس الإدارة، وبين المدققين الخارجيين، وبالتالي فهي تعمل على دعم وتحسين عملية الاتصال بالمدققين، وعلى دعم استقلالية المدقق الخارجي عن طريق التأكد أن الأتعاب التي تدفعها الإدارة للمدقق الخارجي عن خدمات أخرى بخلاف برنامج المتابعة لا تؤثر على استقلاليته؛
  - متابعة ردود أفعال أصحاب المصالح في حالة عدم رضاهم عن الإفصاح المحاسبي والتقارير المالية المنشورة بالإضافة إلى أسباب تعديل المدقق الخارجي لرأيه في القوائم المالية؛
  - مشاركة إدارة المؤسسة في صياغة خطاب التكاليف للمدقق الخارجي، من خلال فحص إيضاحات الإدارة عن هيكل الرقابة التي يتم توصيلها من خلال كتيب مجلس الإدارة؛
  - العمل على مناقشة قضايا النزاع التي يمكن أن تنشأ بين المدققين الخارجيين والإدارة خلال القيام بعملية التدقيق من خلال الاجتماع بانتظام مع المدققين وبدون حضور الإدارة<sup>23</sup>؛

- العمل على التأكد من صدق البيانات التي يقدمها المدققين الخارجيين واحكام اعداد القوائم المالية؛  
- العمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

- التمييز بسوء التصرفات الذي ينجم ما بعد اعداد البيانات الخارجية.

### ثالثا: العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي ومجلس الادارة

باعتبار مجلس الإدارة و الإدارة العليا من الأطراف الأساسية لحوكمة المؤسسات ،والتي لها تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة ،تطلب ذلك وجود تفاعل بين التدقيق الخارجي والإدارة العليا ومجلس الإدارة ،ولإبراز أهمية علاقة التدقيق الخارجي بمجلس الإدارة في حماية المؤسسة وأصحاب المصالح فيها ،وبالتالي تحقيق الحوكمة نرجع لأهم أسباب فشل وانحيار المؤسسات العملاقة في الولايات المتحدة الأمريكية مثل (إنرون، وولدكوم) ،والمتمثلة أساسا في سيطرة المدير العام على كل شؤون المؤسسة وعلى مجلس الإدارة ،وكذا عدم مصداقية المحللين الماليين للمؤسسة ،حيث تقوم المؤسسة بدفع عمولات لرفع تقييم أسهمها ،كما أن من أسبابها سلبية وضعف مجلس الإدارة في أداء دوره الرقابي ،وكذا التلاعب وتزوير البيانات المالية وحسابات المؤسسة ،إضافة إلى التواطؤ الذي حصل ما بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي ،والمبالغة في رواتب المديرين وعدم ربط الرواتب بالأداء المالي للمؤسسة ،وبالتالي فإن معظم المشاكل التي سببت انحيار هذه المؤسسات ،وغيرها تمثلت أساسا في قصور أداء أعضاء مجلس الادارة ،وضعف التدقيق الخارجي ،وبالتالي ضعف العلاقة التعاقدية بينهما أو غياب معايير الحوكمة<sup>24</sup>.

كما يتمثل دور مجلس الإدارة في أن يعتمد القوائم المالية السنوية للمؤسسة المدرجة ،والتوقيع عليها من عضو مفوض من مجلس الإدارة ،ومن الرئيس التنفيذي والمدير المالي ،وذلك قبل نشرها وتوزيعها على المساهمين وغيرهم من أصحاب المصلحة.

### 3. الدراسة الميدانية

#### أولاً: عرض أداة الدراسة

قمتا بتوزيع استمارات الاستبيان على عينة الدراسة البالغ عددها الاجمالي 122 استمارة شملت 70 استمارة لفئة المدققين الخارجيين و 52 استمارة بالنسبة لإطارات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي (الأغواط ،غرداية ورقلة) عن طريق التسليم المباشر ،وتم استلام الاجابات كذلك بصورة مباشرة.

#### الجدول رقم: (1) الاحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان

إجمالي العينة		فئة المدققين الخارجيين		فئة إطارات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية		البيان
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
100%	122	100%	52	100%	70	استمارات موزعة
82.79%	101	80.76%	42	84.28%	59	عدد الاستمارات الصالحة

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS20

#### ثانيا: اختبار ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان بأن يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه أكثر من مرة تحت نفس الشروط والظروف على نفس العينة وقد تم التحقق من الثبات من خلال معامل ألفا كرونباخ (Alpha chronbak)

## الجدول رقم: (2) توزيع معامل ألفا كرونباخ (Alpha chronbak)

محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات " ألفا كرونباخ "	معامل الصدق
العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي و الآليات الداخلية للحكومة	12	0,850	0,921
حوكمة المؤسسات	06	0,743	0,861

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS20

## ثالثا: تحليل خصائص البيانات الديمغرافية للعينة

نتناول هنا وصفا لبيانات الدراسة من خلال الجداول التكرارية، والرسومات البيانية لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل وبغرض توضيح أهم خصائصها، وذلك كما يلي:  
أ-توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة:

## الشكل رقم (3) نتائج توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	22	21,8%
من 5 إلى 10 سنوات	39	38,6%
من 11 إلى 25 سنة	24	23,8%
أكبر من 26 سنة	16	15,8%
المجموع	101	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يبين الجدول السابق توزيع نسب خاصية الخبرة لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد أن الفئة المسيطرة لأصحاب الخبرة ما بين 05 و 10 سنوات تحتل المرتبة الأولى بنسبة 38,6%، بينما جاءت الفئات الثلاثة المتبقية بنسب متفاوتة ومتقاربة فيما بينها، حيث كانت نسبة سنوات الخبرة ما بين 11 و 25 سنة، وأقل من 5 سنوات بنسبة 21,8%، وأكبر من 26 سنة بنسبة 15,8% وهذا إن دل فإنه يدل على أن أفراد عينة الدراسة هي مزيج ما بين أصحاب الخبرة و مبتدئين في هذه المهنة.

## ب-توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة:

## الشكل رقم (4) نتائج توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
رئيس مصلحة	18	17,8%
عضو مجلس إدارة	15	14,9%
عضو لجنة تدقيق	13	12,9%
مدقق داخلي	13	12,9%
مدقق خارجي	42	41,6%
المجموع	101	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يبين الجدول السابق توزيع نسب خاصة الوظيفة لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد أن تخصص المدققين الخارجيين يحتلون المرتبة الأولى بنسبة 41,6%، وأحتل رؤساء المصالح المرتبة الثانية بنسبة 17,8%، وجاءت المسميات الوظيفية الأخرى متفاوتة النسب ومتقاربة، حيث كانت نسبة عضو مجلس الإدارة 14,9%، وكانت نسبة مدقق داخلي وعضو لجنة تدقيق بنسبة متساوية 12,9%، وعليه فالملاحظ للوهلة الأولى يتبين له بأن النسبة الغالبة كانت للمدققين الخارجيين لكن في الحقيقة كانت النسبة متقاربة ما بين المدققين الخارجيين بنسبة 41,6%، وإطارات المؤسسات بنسبة 58,4%، أي أن هناك تجانس بين أفراد العينة.

#### رابعاً: التحليل الاحصائي واختبار الفرضيات

نهدف هنا لتحليل نتائج الدراسة الميدانية عن طريق التحليل الاحصائي، وذلك بالاعتماد على استخدام

النسب المئوية والتكرارات والوسط الحسابي، والانحراف المعياري، إضافة إلى الانحدار المتعدد بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وبغية تحقيق هذا الغرض استخدمنا مقياس ليكرت الخماسي بتحديد اتجاه الاجابات من خلال الاعتماد على مقياس متدرج، موافق بشدة (5) إلى غير موافق بشدة (1) أي أن عدد البدائل هو  $5-1=4$  وبالتالي يصبح طول الفئة هو  $5/4 = 0,8$  ومنه تصبح الفئات المقابلة لاتجاه اجابتها كالتالي:

#### الجدول رقم (5) أطوال الفئات حسب مقياس ليكرت الخماسي

المستوى	المتوسط المرجح
غير موافق بشدة	من 1 إلى 1,8
غير موافق	من 1,8 إلى 2,6
محايد	من 2,6 إلى 3,4
موافق	من 3,4 إلى 4,2
موافق بشدة	من 4,2 إلى 5

المصدر: من إعداد الباحثين

#### أ- التحليل الاحصائي:

الجدول رقم (6): نتيجة التحليل الاحصائي لتكامل التدقيق الخارجي والأطراف الداخلية للحكومة

الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه والرتبة
يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الخارجي والداخلي حول مناقشة المشاكل ذات التكرار	17	55	18	09	02	3,75	0,91	موافق

(05)			%02	%8.9	%17.8	%54.5	%16.8	النسبة	الاهتمام المتبادل في اطار المهنة.
محايد (07)	1.02	3.32	05	17	28	42	09	التكرار	يقوم المدقق الخارجي بطلب تنفيذ بعض الأعمال المكتملة لأعماله من المدقق الداخلي.
			%05	%16.8	%27.7	%41.6	%8.9	النسبة	
محايد (11)	1.07	3.11	03	36	16	38	08	التكرار	يعتمد المدقق الخارجي على اختبارات الرقابة الداخلية التي يقوم بها المدقق الداخلي.
			%03	%35.6	%15.8	%37.6	%7.9	النسبة	
محايد (10)	1.03	3.18	04	26	26	37	08	التكرار	يؤثر التدقيق الداخلي على عمل المدقق الخارجي المتعلقة بإجراءات تقدير الخطر.
			%04	%25.7	%25.7	%36.6	%7.9	النسبة	
غير موافق (12)	0,98	2.40	19	38	29	14	01	التكرار	تقوم لجنة التدقيق بالمؤسسة بتعيين المدققين الخارجيين وعزلهم و تحديد اتعابهم.
			%18.8	%37.6	%28.7	%13.9	%01	النسبة	
محايد (09)	1.05	3.23	08	16	28	42	07	التكرار	تتابع لجنة التدقيق بالمؤسسة أعمال المدققين الخارجيين التي يكلفون بها.
			%7.9	%15.8	%27.7	%41.6	%6.9	النسبة	
موافق (06)	1,03	3,56	06	10	19	53	13	التكرار	تقوم لجنة التدقيق بالمؤسسة بدراسة ملاحظات المدقق الخارجي على القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الادارة.
			%5.9	%9.9	%18.8	%52.5	%12.9	النسبة	

موافق (03)	0.81	4.00	01	05	12	58	25	التكرار	يشير المدقق الخارجي في تقريره المقدم عن درجة التزام المؤسسة بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.
			%01	%05	%11.9	%57.4	%24.8	النسبة	
موافق (04)	0.89	3.79	01	10	17	54	19	التكرار	يساعد المدقق الخارجي مجلس الإدارة على توجيه استراتيجية المؤسسة نحو تعظيم قيمة المساهمين وحماية مصالحهم.
			%01	%9.9	%16.8	%53.5	%18.8	النسبة	
موافق (01)	0.76	4.02	-	06	10	60	25	التكرار	يساعد المدقق الخارجي مجلس الإدارة على التقييم الموضوعي لمصالح المؤسسة على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية.
			-	%5.9	%9.9	%59.4	%24.8	النسبة	
محايد (08)	1.05	3.27	06	20	23	44	08	التكرار	يساعد المدقق الخارجي مجلس الإدارة على مراجعة الهيكل الخاص بالتعويضات والحوافز.
			%5.9	%19.8	%22.8	%43.6	%7.9	النسبة	
موافق (02)	0.87	4.00	01	08	08	57	27	التكرار	يقوم المدقق الخارجي بالكشف لمجلس الإدارة عن المخاطر التي تعترض المؤسسة وأهم الحلول لمواجهتها.
			%01	%7.9	%7.9	%56.4	%26.7	النسبة	
موافق	0.41	3.47	الدرجة الكلية للمحور						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يتبين من الجدول السابق بأن النتائج الإحصائية قد جاءت كما يلي:

1- لقد تحصلت العبارة "يساعد المدقق الخارجي مجلس الإدارة على التقييم الموضوعي لمصالح المؤسسة على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية" على أعلى متوسط حسابي قدره 4.02 وانحراف معياري قدره 0.76 وبذلك تحصلت على المرتبة الأولى من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة

- ، وذلك لما يضيفه المدقق الخارجي على موثوقية أكبر للتقارير المالية للمؤسسة، فمجلس الإدارة يعتمد بشكل كبير على هذه التقارير في عملية تقييم أداء المؤسسة، وذلك على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية التي تحتكر المعلومات لصالحها؛
- 2- لقد تحصلت العبارة "يقوم المدقق الخارجي بالكشف لمجلس الإدارة عن المخاطر التي تعترض المؤسسة وأهم الحلول لمواجهةها" على متوسط حسابي قدره 4.00، وبانحراف معياري قدره بـ 0.87. وبذلك تحصلت على المرتبة الثانية من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة، فالهدف الأساسي من عملية التدقيق هو التأكد من مدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية في المستقبل، وذلك بتحديد نقاط الضعف والمخاطر التي تعاني منها المؤسسة من أجل العمل على تداركها في الوقت المناسب وذلك قبل فوات الأوان؛
- 3- لقد تحصلت العبارة "يشير المدقق الخارجي في تقريره المقدم عن درجة التزام المؤسسة بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات" على متوسط حسابي قدره 4.00، وبانحراف معياري قدره بـ 0.81. وبذلك تحصلت على المرتبة الثالثة من جمل عبارات المحور وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة، وهذا باعتبار أن حوكمة المؤسسات من الآليات المهمة التي يعمل تطبيقها على رفع أداء المؤسسة، فكل مؤسسة تسعى لرفع أدائها لاحتلال مكانة هامة في السوق بغية تحقيق الربح لضمان استمراريتها؛
- 4- لقد تحصلت العبارة "يقوم المدقق الخارجي بمساعدة مجلس الإدارة على توجيه استراتيجية المؤسسة نحو تعظيم قيمة المساهمين وحماية مصالحهم" على متوسط حسابي قدره بـ 3.79، وبانحراف معياري قدره 0.89. وبذلك تحصلت على المرتبة الرابعة من جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن على أفراد العينة أعطوا الموافقة على هذه العبارة فحماية مصالح وحقوق المساهمين يعتبر مبدأ من مبادئ الحوكمة، فمجلس الإدارة مطالب بحماية مصالحهم باعتبار هذا الأخير ممثلهم في المؤسسة، ولهذا وجب عليه الحرص على تعظيم ثروة الملاك لضمان بقاء المؤسسة؛
- 5- لقد تحصلت العبارة "يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الخارجي والداخلي حول مناقشة المشاكل ذات الاهتمام المتبادل في إطار المهنة" على متوسط حسابي قدره 3.75 وبانحراف معياري قدره بـ 0.91. وبذلك تحصلت على المرتبة الخامسة من جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت هذه العبارة على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة، فوجود اتصال ثنائي بين المدقق الخارجي والداخلي، وتبادل الآراء والأفكار فيما يخص المهنة هو بمثابة عملية تطوير لهذه الأخيرة الأمر الذي يعكس على جودة الأداء المهني، كما أن الاتصال بينهما يخدم عملية التدقيق في المؤسسة؛
- 6- لقد تحصلت العبارة "تقوم لجنة التدقيق بالمؤسسة بدراسة ملاحظات المدقق الخارجي على القوائم المالية وإبداء الرأي فيها قبل عرضها على مجلس الإدارة" على متوسط حسابي قدره 3,56 وبانحراف معياري قدره بـ 1,03. وبذلك تحصلت على المرتبة السادسة من مجمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد فإن أفراد عينة الدراسة أعطوا حيادهم على هذه العبارة من منطلق عدم وجود لجان للتدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهذا يعتبر معاكس لما جاءت به الحوكمة، بالرغم من أهميتها، فلجنة التدقيق تلعب دور المنسق ما بين مجلس الإدارة، والمدقق الخارجي، وهو ما يزيد من احتمالية استقلالية المدقق الخارجي ومصادقية آراءه حول القوائم المالية للمؤسسة لأن لجنة التدقيق ستعمل على مراجعة القوائم المالية التي دققها المدقق الخارجي قبل عرضها على مجلس الإدارة؛
- 7- لقد تحصلت العبارة "يقوم المدقق الخارجي بطلب تنفيذ بعض الأعمال المكتملة لأعماله من المدقق الداخلي" على متوسط حسابي قدره 3.32 وبانحراف معياري قدره بـ 1.02. وبذلك تحصلت على المرتبة السابعة من جمل عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن أفراد عينة الدراسة أعطوا حيادهم على هذه العبارة، وبذلك لم يعطوا الرأي الحاسم في ذلك، فمنهم من رأى أن قيام المدقق الخارجي بالطلب من المدقق الداخلي في تنفيذ بعض الأعمال المكتملة لعمله هو تدخل

- في صلاحيات عمل المدقق الداخلي من قبل جهة خارجية عن المؤسسة ولا تنص عليه القوانين، والرأي الآخر رأى بأن ذلك يدخل في صلاحيات المؤسسة من خلال توفير كافة المعلومات، والوثائق اللازمة لإنجاز عملية التدقيق؛
- 8- لقد تحصلت العبارة "يساعد المدقق الخارجي مجلس الإدارة على مراجعة الهيكل الخاص بالتعويضات والحوافز" على متوسط حسابي قدره 3.27، وبنحرف معياري قدره ب 1.05 وبذلك تحصلت هذه العبارة على المرتبة الثامنة من جملة عبارات المحور وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد أبدى أفراد عينة الدراسة الحياد اتجاه هذه العبارة، وهذا راجع لكون التعويضات والحوافز للعمال وكبار المساهمين يحددها القانون، فالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية يعتبر أكبر مساهمها الدولة، أي أن جميع المسؤولين والعمال فيها هم موظفون يتقاضون أجورا شهرية مقابل عملهم، ولهذا ليس للمدقق الخارجي أي تدخل في هذا بأي شكل من الأشكال، ويعتبر هذا منافيا مع ما جاءت به حوكمة المؤسسات؛
- 9- لقد تحصلت العبارة "تتابع لجنة التدقيق بالمؤسسة أعمال المدققين الخارجيين التي يكفون بها" على متوسط حسابي قدره ب 3.23 وبنحرف معياري قدره 1.05 وبذلك تحصلت هذه العبارة على المرتبة التاسعة من جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن أفراد العينة أبدوا حيادهم اتجاه هذه العبارة والسبب راجع في ذلك لعدم توفر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على لجان التدقيق، وهذا ما أشرنا إليه سابقا؛
- 10- لقد تحصلت العبارة "يؤثر التدقيق الداخلي على عمل المدقق الخارجي المتعلق بإجراءات تقدير الخطر" على متوسط حسابي قدره 3.18 وبنحرف معياري قدره ب 1.03 وبذلك تحصلت على المرتبة العاشرة من جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت هذه العبارة على الحياد من طرف أفراد عينة الدراسة، فهم يرون بأن ذلك يتوقف على مدى كفاءة وموضوعية المدقق الداخلي؛
- 11- لقد تحصلت العبارة "يعتمد المدقق الخارجي على اختبارات الرقابة الداخلية التي يقوم بها المدقق الداخلي" على متوسط حسابي قدره 3.11، وبنحرف معياري قدره ب 1.07 وبذلك تحصلت على المرتبة ما قبل الأخيرة من جملة عبارات المحور وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن أفراد العينة أبدوا حيادهم اتجاه هذه العبارة، مما يدل على أن أفراد العينة لم يعطوا الرأي الحاسم في ذلك، فنظام الرقابة الداخلية يعد من أبرز عوامل نجاح المؤسسة، ولهذا التزم أفراد عينة الدراسة الحياد فتبقى قوة هذا النظام متوقف على مدى كفاءة المدقق الداخلي؛
- 12- لقد تحصلت العبارة "تقوم لجنة التدقيق بالمؤسسة بتعيين المدققين الخارجيين وعزلهم و تحديد اتعابهم" على متوسط حسابي قدره 2.40 وبنحرف معياري قدره ب 0.98 وبذلك تحصلت على المرتبة الأخيرة من جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد تحصلت على عدم الموافقة من طرف أفراد عينة الدراسة، ويرجع ذلك كما أشرنا سابقا لغياب لجان التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- وعليه فقد بينت النتائج الاحصائية لأفراد عينة الدراسة على متوسط حسابي قدره 3.47 وبنحرف معياري يقدر ب 0.41، وحسب مقياس ليكرت فإن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذا المحور باعتبار أن تفاعل التدقيق الخارجي وتكامله مع الأطراف الداخلية للحوكمة (التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، مجلس الإدارة) من أهم العوامل التي تساهم في تطبيق وترسيخ مبادئ الحوكمة في المؤسسة بما ينعكس ايجابا على أداء المؤسسة وتحقيق أهداف أصحاب المصالح.

الجدول رقم (7) نتيجة التحليل الاحصائي لمحور مبادئ حوكمة المؤسسات

الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه والرتبة
يمارس مجلس الادارة مهامه كما حددها القانون.	التكرار	06	19	31	39	3.11	0.98	محايد (05)
	النسبة	%5.9	%18.8	%30.7	%38.6			
يتم مراعاة مبدأ المعاملة المتساوية بين المساهمين في المؤسسة.	التكرار	04	06	29	38	3.00	0.96	محايد (06)
	النسبة	%04	%5.9	%28.7	%37.6			
يتم توفير فرص متساوية لمستخدمي المعلومات مهما كانت صفتهم.	التكرار	06	45	33	14	3.41	0.88	موافق (04)
	النسبة	%5.9	%44.6	%32.7	%13.8			
هناك اطار فعال لتطبيق حوكمة المؤسسات في مؤسستكم.	التكرار	17	53	16	12	3.80	0.86	موافق (03)
	النسبة	%16.8	%52.8	%15.8	%11.6			
وجود قوانين لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.	التكرار	35	50	14	02	4.24	0.68	موافق بشدة (01)
	النسبة	%34.7	%49.5	%13.8	%02			
هناك دور لأصحاب المصالح في المساهمة بتحسين أداء المؤسسة.	التكرار	27	50	12	10	4.04	0.82	موافق (02)
	النسبة	%26.7	%49.6	%11.8	%9.9			

الدرجة الكلية للمحور	3.60	0.54	موافق بشدة
----------------------	------	------	------------

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يتبين من الجدول السابق بأن النتائج الاحصائية قد جاءت كما يلي:

- 1- لقد تحصلت العبارة " وجود قوانين لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح" على أعلى متوسط حسابي قدره 4.24 وبانحراف معياري قدر بـ 0.68 وبذلك تحصلت على المرتبة الاولى من بين عبارات المحور وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن أفراد عينة الدراسة أعطوا الموافقة بشدة على هذه العبارة وهذا راجع لكون المؤسسات الاقتصادية الجزائرية هي ملك للدولة باعتبارها المساهم الأكبر في هذه المؤسسات وعليه فإن سياستها في التسيير تترجمها القوانين والتشريعات التي تصدرها لتنظيم هذه المؤسسات.
- 2- لقد تحصلت العبارة " هناك دور لأصحاب المصالح في المساهمة في تحسين أداء المؤسسة" على متوسط حسابي قدره 4.04 وبانحراف معياري قدر بـ 0.82 وبذلك تحصلت على المرتبة الثانية من بين عبارات المحور وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن أفراد عينة الدراسة أعطوا الموافقة على هذه العبارة ،و كما أشرنا سابقا فإن الدولة تمثل المساهم في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وأغلب أصحاب المصالح (البنوك ،إدارة الضرائب...) هي هيئات تابعة للدولة فمن البديهي أن يكون لهذه الهيئات دور في تحسين أداء المؤسسات.
- 3- لقد تحصلت العبارة " هناك اطار فعال لتطبيق حوكمة المؤسسات في مؤسساتكم" على متوسط حسابي قدره 3.80 وبانحراف معياري قدر بـ 0.86 وبذلك تحصلت على المرتبة الثالثة من بين عبارات المحور وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن أفراد عينة الدراسة أعطوا الموافقة على هذه العبارة ،ويظهر ذلك جليا في الجهود التي بذلتها الدولة لمسايرة الدول المتطورة في تبني مفهوم حوكمة المؤسسات ،وتجسد ذلك من خلال مشروع ( Gool ) والذي ترك فيه حرية اختيار تطبيقه للمؤسسات.
- 4- لقد تحصلت العبارة " يتم توفير فرص متساوية لمستخدمي المعلومات مهما كانت صفتهم" على متوسط حسابي قدره 3.41 وبانحراف معياري قدر بـ 0.88 وبذلك تحصلت على المرتبة الرابعة من بين عبارات المحور وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن أفراد عينة الدراسة أعطوا الموافقة على هذه العبارة ،أي أن المؤسسات الجزائرية لديها قدر من الافصاح والشفافية وتوفير فرص لجميع المتعاملين للحصول على المعلومة بدون جهد ،وهذا شيء ايجابي باعتبار أن الافصاح والشفافية من أهم مبادئ الحوكمة.
- 5- لقد تحصلت العبارة " يمارس مجلس الادارة مهامه كما حددها القانون" على متوسط حسابي قدره 3.11 وبانحراف معياري قدر بـ 0.98 وبذلك تحصلت هذه العبارة على المرتبة ما قبل الأخيرة من جملة عبارات المحور ،وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد أبدى أفراد عينة الدراسة الحياد اتجاه هذه العبارة.
- 6- لقد تحصلت العبارة " يتم مراعاة مبدأ المعاملة المتساوية بين المساهمين في المؤسسة" على متوسط حسابي قدره 3.00 وبانحراف معياري قدر بـ 0.96 وبذلك تحصلت هذه العبارة على المرتبة الأخيرة من جملة عبارات المحور ،وحسب مقياس ليكرت الخماسي فقد أبدى أفراد عينة الدراسة الحياد اتجاه هذه العبارة وهذا من منطلق أنه لا وجود لتعدد المساهمين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،إنما وجود مقرضين فالمالك ليس كالمقرض ،فالمؤسسات الجزائرية تفتقد لأهم طرف من أطراف الحوكمة وهو المساهمين.

## ب- اختبار فرضية الدراسة

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذو دلالة احصائية بين تكامل التدقيق الخارجي مع الآليات الداخلية وتفعيل حوكمة المؤسسات عند مستوى دلالة 5%؟

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذو دلالة احصائية بين تكامل التدقيق الخارجي مع الآليات الداخلية وتفعيل حوكمة المؤسسات عند مستوى دلالة 5%؟

ولاختبار فرضية الدراسة قمنا باستعمال الانحدار الخطي، والذي يقيس أثر تكامل التدقيق الخارجي مع الآليات الداخلية و تفعيل حوكمة المؤسسات وهذا حسب المعادلة التالية:  $Y=a+bx$

حيث يمثل (X) المتغير المستقل: تكامل التدقيق الخارجي مع الآليات الداخلية للحوكمة.

(Y) المتغير التابع: حوكمة المؤسسات.

والنتائج مبينة في الشكل التالي:

الشكل رقم (8) نتائج تحليل الانحدار الخطي لأثر تكامل التدقيق الخارجي مع الآليات الداخلية وتفعيل حوكمة

المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

(sig)	درجة تأثير $\beta$	قيمة T	قيمة F	R2 التحديد	R الارتباط	مقطع خط الانحدار	المتغير المستقل
0.000	0.456	3.787	15.123	0.620	0.788	1.856	أثر تكامل التدقيق الخارجي مع الآليات الداخلية وتفعيل حوكمة المؤسسات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يبين الجدول رقم (8) أن معامل الارتباط بين أثر تكامل التدقيق الخارجي مع الآليات الداخلية وتفعيل حوكمة المؤسسات قد بلغ 0.788 وأن قيمة معامل التحديد فسر ما نسبته (62%)، وتدل هذه النسبة على درجة تأثير قدرها ( $\beta=0.456$ ) لدور التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية وتفعيل حوكمة المؤسسات، كما كانت قيمة F والتي بلغت 15.123 وهي قيمة دالة احصائيا عند مستوى المعنوية  $Sig= 0.000$  أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي 0.05، وكذلك قيمة T المحسوبة 3.787 أكبر من القيمة المجدولة 1.984 وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد على وجود علاقة ذو دلالة احصائية لتكامل التدقيق الخارجي مع الآليات الداخلية وتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5%.

ومنه تصبح معادلة الانحدار الخطي كالتالي:

$$Y=1.856+0.456X1$$

بحيث: (X) تكامل التدقيق الخارجي مع الآليات الداخلية للحوكمة.

(Y) حوكمة المؤسسات

## الخاتمة:

- تبين لنا من خلال هذه الدراسة الدور الذي لعبه التدقيق الخارجي في ارساء مظاهر حوكمة المؤسسات وعليه يمكن القول أن التدقيق الخارجي يعتبر احدى أهم الآليات الرقابية لمفهوم حوكمة المؤسسات، ولهذا لا بد من وجود تكامل بين التدقيق الخارجي وآليات الرقابية الأخرى لحوكمة المؤسسات ومما سبق قوله يمكن القول بأن كل هذا يأتي من خلال قيام التدقيق الخارجي بلعب عدة أدوار من عدة نواحي يمكن ذكر أهمها فيما يلي:
- ✓ التدقيق الخارجي يعمل على تحسين العلاقة الموجودة بين المؤسسة والأسواق الخارجية، باعتبار أن هذه الأخيرة آلية من الآليات الرقابية لحوكمة المؤسسات، من خلال الزيادة في مصداقية المعلومات المنتجة من طرف المؤسسة والموجهة لهذه الأسواق؛
  - ✓ قيام المدقق الخارجي في زيادة الثقة في التقارير المالية ومنعها من أي تلاعب قد يحدث لها؛
  - ✓ يلعب المدقق الخارجي دورا حيويا من خلال ابداء رأيه حول التقرير المقدم من طرف الادارة بضمانه الصورة الواقعية والحقيقة فيما يخص اجراءات الرقابة الداخلية؛
  - ✓ يعتبر رأي المدقق الخارجي حول نوعية تحضير الحسابات مهم، من خلاله يضمن بأن المعلومات المالية والمحاسبية عادلة ومنظمة وواضحة، مما يسمح للمساهمين بالتصويت بالموافقة وقبول تسيير الاداريين بشكل مضمون؛
  - ✓ يعمل التدقيق الخارجي على تحديد سلطة المسيرين بما يوافق مصلحة الأطراف المختلفة ذات الصلة بالمؤسسة باعتبارها آلية ملزمة للمسير في التسيير بما يطابق الأطراف أصحاب المصالح.

## الاحالات والمراجع:

<sup>1</sup> أبو العطا، نزمين، "حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية"، مجلة الإصلاح الاقتصادي، العدد الثامن، 2003، ص48.

<sup>2</sup> سليمان، محمد مصطفى، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري - دراسة مقارنة -"، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص13.

<sup>3</sup> دهمش نعيم، إسحاق أبو زر عفاف، "تحسين وتطوير الحاكمية المؤسسية في البنوك"، مجلة البنوك في الأردن، العدد العاشر، المجلد الثاني والعشرون ديسمبر 2003، ص27.

<sup>4</sup> شاكور فؤاد، "الحكم الجيد في المصادر والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية"، مجلة اتحاد المصارف العربية، 2005، ص04.

<sup>5</sup> Cadbury Committee on Corporate Governance, Inaugural address delivered by vepa kamesam, py, November, 2001, P102

<sup>6</sup> طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص05.

<sup>7</sup> عبد المحسن توفيق، "تقييم الأداء"، دار النهضة العربية، مطبعة الإخوة الأشقاء للطباعة، مصر، 1998، ص03.

<sup>8</sup> Thierry Wiedemann-Goiran, "Développement durable et gouvernement d'entreprise : un dialogue prometteur" édition d'organisation, paris, 2002, p137.

<sup>9</sup> Frank bancel, "La gouvernance des entreprises", paris :économica, 1997, p22.

<sup>10</sup> عبد الوهاب دادان، ياسين ضيف، سليم عماري، "أثر حوكمة المؤسسات على مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية"، الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 25، 26 نوفمبر، 2013، ص 06.

<sup>11</sup> محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 318-319.

<sup>12</sup> Mohamed Hamzaoui, "Audit, gestion des risque d'entreprise et contrôle interne", village mondiale, France, 2005, pp29,30.

<sup>13</sup> ليلي ريمة هيدوب، باهية زعيم، "التكامل بين مهنة التدقيق وآليات الحوكمة لمواجهة الفساد المالي والإداري في ظل معايير المراجعة الدولية"، الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامع قاصدي مرياح بورقلة، الجزائر، 25، 26 نوفمبر، 2013، ص 10.

<sup>14</sup> الطائي بشرى فاقل، "الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ودورها في حوكمة المؤسسات وآلياتها الداخلية"، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة بغداد، العراق، 2009، ص 130.

<sup>15</sup> عباس حميد التميمي، "أثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة -دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية"، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة بغداد، العراق، 2008، ص 115.

<sup>16</sup> منير ابراهيم هندي، "الفكر الحديث في هيكل تمويل الشركات"، منشأة المصارف، الطبعة 2، الإسكندرية، 2005، ص 23، 24.

<sup>17</sup> ابراهيم السيد المليجي شحاتة، "دراسة واختبار آليات حوكمة المؤسسات على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في مصر"، جامعة الإسكندرية، 2008، ص 33.

<sup>18</sup> محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات و دور أعضاء مجالس الإدارة والمدبرين التنفيذيين"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 15.

<sup>19</sup> عيد بن حامد الشمري، "إطار مقترح للمراجعة الداخلية وأثرها على فاعلية حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، 2010، ص 10.

<sup>20</sup> Margheim, L, Label .w, " External auditor reliance on internal , auditors when audit risk is high : some empirical findings", advances in accounting , vol 8 , 1990 , p 293.

<sup>21</sup> فائق حنا كيرزان، "مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العام والخاصة (دراسة مقارنة)"، مجلة المنارة العدد 4، المجلد 19، سوريا، 2013، ص 54.

<sup>22</sup> محمد شريقي، "التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة، ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية العدد 07، جامعة سطيف، 2005، ص 128.

<sup>23</sup> Yadong Luo, "Corporate governance and accountability in multinational enterprises :concepts and agenda", journal of international management ,2005,p11.

<sup>24</sup> أماني خالد بورسلي، "أثار تطبيق معايير ومبادئ الحوكمة الحديثة وأسس التقييم"، منشور في اتحاد الشركات الاستثمارية، حوكمة الشركات مكتبة آفاق، سبتمبر، 2011، ص 37، 38.

[http://www.unioninvest.org/publications/7corp orate governance.pdf](http://www.unioninvest.org/publications/7corp%20orate%20governance.pdf) 22 /11/2015.