

دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات «دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية العمومية»

الأستاذ/ بسطالي حداد (*)

الأستاذ/ عبد الناصر عاشوري (*)

الدكتور/ بولعرس صلاح الدين (*)

الملخص:

هذا الموضوع تحت عنوان: التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات «دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية العمومية»؛ الهدف الأساسي منه يتمثل في اختبار مدى مساهمة التدقيق الخارجي في دعم الممارسة الجيدة للحوكمة لدى بعض المؤسسات العمومية في الجزائر.

لقد قمنا باستقصاء واقع دور محافظي الحسابات من خلال مهمة التدقيق التي يقومون بها على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات من خلال توزيع استبيان على عينة من الإطارات العاملة بهذه المؤسسات وذات الصلة بالموضوع (رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، رئيس دائرة المالية والمحاسبة، مدير المحاسبة والمالية، مدير، مدير عام، أعضاء لجان المشاركة). حيث قمنا باختبار مجموعة من المؤشرات تتعلق أساساً ب: مدى مساهمتهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مدى اهتمامهم بمسألة الإفصاح والشفافية، استقلالية محافظي الحسابات، باعتبار أن هذه المؤشرات تعد من أبرز متطلبات الحوكمة بصفة عامة وآلية التدقيق الخارجي بصفة خاصة.

أثبتت الدراسة عدم تحقق أغلبية هذه المؤشرات في هذه الفئة من

(*) جامعة سطيف ١، الجزائر.

المؤسسات، ومن ثمة استنتجنا بأن مهمة التدقيق التي يقوم بها محافظوا الحسابات على مستوى هذه الأخيرة تساهم بشكل ضعيف في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، التدقيق الخارجي، جودة المعلومات المحاسبية، الإفصاح والشفافية، الاستقلالية، محافظ الحسابات.

ABSTRACT:

The title of this study is "External Auditing as Mechanism of Corporate Governance in the Public Companies". The main purpose of this study is how to test the good participation of external auditing in supporting the good practice of corporate governance in some of Algerian public companies.

Moreover, a questionnaire has been oriented to a specific group of managers and staffs who have relationships with corporate governance in these companies like (General managers, chief executive managers, financial chief executive managers, accountants and so on). The aim of the questionnaire is to know their satisfaction degree about the role of the audit mission that has been conducted by external audits and its impact on good corporate governance practice. In the analysis part, some indicators have been tested as follows: the participation of external audits to improve the accounting information quality, their interest to transparency and disclosure, and the independency of external audits. These indicators are the most important requirements for external auditing in general and one of corporate governance mechanisms in particular.

As a result, we noticed the absence of most of the indicators; and accordingly, we found out that there is a lack of external audit role in supporting a good corporate governance practice in these companies as it was shown by the measurement of the previous indicators.

Key words:

Corporate governance, external auditing, quality of accounting information, transparency and disclosure, independency, external auditors.

المقدمة

قد اكتسبت مهنة التدقيق الخارجي أهمية بالغة في الوقت الحالي، وما زاد من أهميتها كثرة الأطراف المستفيدة من خدماتها وحاجتهم إليها خاصة في ظل انعدام وسائل بديلة تمكنهم من ممارسة الرقابة على الشركات والمؤسسات التي تربطهم علاقة بها.

إن جملة الفضائح والأزمات المالية التي شهدتها العالم في أواخر القرن العشرين وبداية القرن الحادي والعشرين كشفت ضعف نظام حوكمة الشركات وعجزه عن حماية حقوق وأموال المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة، لذلك ظهر جلياً ضرورة تفعيله، وتدعيم الممارسة الجيدة له.

يعتبر التدقيق الخارجي من أهم الآليات التي تقوم عليها حوكمة الشركات، لما لها من أثر في الحصول على قوائم مالية تمتاز بدرجة عالية من الشفافية والإفصاح والمصدقية، وكونها الوسيلة الوحيدة التي يعتمد عليها أصحاب المصالح بشكل كبير في ممارسة حقهم في الرقابة على المؤسسة، نظراً لما تتمتع به من استقلالية وحياد في الرأي. إضافة إلى كونها أداة رقابية، فهي وسيلة لتحسين الأداء الوظيفي بالمؤسسة وتأهيل المؤسسة من الجانب الإداري والعملي، من خلال اكتشاف مختلف عناصر الخلل والأخطاء وتجنبها في الدورات المقبلة، وكذلك الحكم على الأداء التسييري وأداء وظيفة الرقابة الداخلية بهذه المؤسسات.

منه؛ نحاول في هذه الورقة البحثية معالجة الإشكالية المصاغة في الإشكالية التالية: أي دور يلعبه التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية؟

- في نفس الوقت وبغرض رسم حدود الموضوع نطرح الفرضيات التالية:
- ✓ تساعد إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات العمومية الاقتصادية.
 - ✓ يساعد إبداء الرأي من طرف مدقق الحسابات في الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية في هذه الفئة من المؤسسات.
 - ✓ يتم على مستوى هذه المؤسسات توفير المناخ المناسب لمدقق الحسابات مما يسمح لهم بإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية.
 - ومن جملة الأهداف المسطرة في هذه الورقة البحثية نذكر ما يلي:
 - ✓ التعرف على الأسس والقواعد اللازمة لإقامة نظام محكم لأعمال التدقيق الخارجي وفقا لمتطلبات الحوكمة.
 - ✓ دراسة واقع دور المدقق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف.
 - ✓ دراسة واقع دور محافظ الحسابات في الاهتمام بمسألة الإفصاح والشفافية في هذه المؤسسات.
 - ✓ دراسة واقع توفر المناخ المناسب لمحافظي الحسابات لإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية في المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة.
 - ✓ الوقوف على واقع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي من متطلبات الحوكمة في المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة.

I. حوكمة الشركات - مفاهيم أساسية -

١. مفهوم حوكمة الشركات:

لمصطلح حوكمة الشركات عدد من التعاريف، وتتمحور معظم تلك التعاريف حول مضمون التعريفين التاليين:

أ) تعرف حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها: «النظام الذي تستخدمه الشركة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها، حيث يقوم بوصف وتوزيع الحقوق والواجبات على مختلف الأطراف في الشركات، مثل: مجلس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى، ووضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون الشركة، وبذلك يتحدد الإطار العام الذي يتم من خلاله تحديد أهداف الشركة والوسائل التي تستخدم في تحقيق تلك الأهداف والرقابة عليها» (OECD, 1999, p. 11).

ب) لقد عرفت لجنة كادبوري Cadbury سنة ١٩٩٢ حوكمة الشركات بأنها: «النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات وممارسة الرقابة عليها» (ECGI, 2014, p. 14).

٢. أهمية حوكمة الشركات:

يمكن أن نلخص أهمية تبني حوكمة الشركات في النقاط التالية:

أ) تضمن أكبر قدر من الاستقلالية لمراقبي الحسابات الخارجيين، وذلك ما يزيد في فعالية أدائهم.

ب) توفير أطر عامة لحماية أموال المساهمين عن طريق بناء نظام معلومات شفاف وعادل.

- ج) الحفاظ على حقوقهم وخاصة صغار المساهمين.
- د) سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه، وعلاج أسبابه وآثاره قبل تفاقمها، وتأثيرها على حياة الشركة وأموال المساهمين (مرزوق، وآخرون، ٢٠١٢، ص. ٠٧).
- ه) تعزيز العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة، وذلك لجميع الأطراف، من المساهمين والمستثمرين وغيرهم من ذوي المصلحة المشتركة.
- و) تعتبر حوكمة الشركات أسلوباً لجذب الادخار في الشركات والأسواق المالية (سليمان، ٢٠٠٦، ص. ص. ٢٨-٢٩).
- ز) تساعد حوكمة الشركات على تجنب الانهيارات المالية وتحقيق الاستقرار في الأسواق المالية.

٣. مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات (OECD)

لقد حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ستة مبادئ لحوكمة الشركات (لأكثر تفصيل أنظر: (OECD, 1999, pp. 17-24))، جاءت على النحو التالي:

- أ) توافر الأسس اللازمة لفعالية إطار حوكمة الشركات
- ب) حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية
- ج) المعاملة المتكافئة للمساهمين
- د) دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات
- ه) الإفصاح والشفافية
- و) مسؤوليات مجلس الإدارة

II. علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات

١. مفاهيم حول التدقيق الخارجي:

أ) تعريف التدقيق الخارجي: هنالك عدة تعاريف لعملية التدقيق الخارجي؛ ونذكر اثنين من أهمها فيما يلي:

✓ تعرف عملية التدقيق الخارجي على أنها فحص انتقادي، يقوم به شخص متمهن ومستقل، يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات (Camara, 2009, p. 23).

✓ أما جمعية المحاسبة الأمريكية فتعرف عملية التدقيق على أنها: «عملية منظمة لجمع وتقويم أدلة إثبات -بموضوعية- تتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية للتأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع المعايير الموضوعية، وتوصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات المعنيين» (طلبة، ٢٠١٢، ص. ١٣).

✓ كما تعرف منظمة العمل الفرنسي عملية التدقيق على أنها: «مسعى أو طريقة منهجية، مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم» (شوقي جباري وآخرون، ٢٠١٠، ص. ١١).

ب) أهداف التدقيق الخارجي: يمكن اختصار أهداف التدقيق الخارجي من خلال ما يلي (لأكثر تفصيل أنظر: (شوقي جباري وآخرون، ٢٠١٠، ص. ١١) و(بديسي، ٢٠١٠، ص. ٠٦):

- ✓ القيام بعملية التأكد والتحقق من مدى صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية الموجودة في الدفاتر.
 - ✓ المساهمة في إعطاء رأي محايد ودقيق يستند على المعرفة والخبرة وقوة الأدلة على مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي.
 - ✓ تقييم نظم الضبط الداخلي والحسابي، من أجل التأكد من أن هذه النظم سليمة ومناسبة واقترح أي تحسينات.
 - ✓ تقييم الخطط والإجراءات، قصد اكتشاف الاختلالات واقترح الحلول، وهذا فيما يتعلق بكل أوجه نشاط الشركة وليس النشاط المالي والمحاسبي فقط.
 - ✓ تقييم النتائج المتوصل إليها مقارنة بالأهداف المرسومة.
 - ✓ مراقبة ودراسة النشاط التسييري والتشغيلي للشركة والحكم عليه وتحليل حسابات التكاليف والتأكد من مطابقتها للحسابات المالية.
 - ✓ الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من خلال منع الإسراف، وبالتالي المساهمة في تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة لها.
 - ✓ إن تحقيق نجاح المؤسسات وتحقيق أكبر كفاية إنتاجية سيسهم في تحقيق الرفاهية الاجتماعية؛ وهو هدف تسعى الدولة لتحقيقه من خلال نجاح عملية التدقيق بالنسبة للمؤسسات.
- ج) خصائص التدقيق الخارجي: تتمثل الخصائص الأساسية لعملية التدقيق الخارجي فيما يلي (أنظر أكثر تفاصيل في: (Mekhfi, 2014, pp. 3-4) و(العايب، ٢٠١٠، ص. ٠٤):
- ✓ الاستقلالية.
 - ✓ نشاط موضوعي.

✓ نشاط هادف.

✓ الشمولية.

✓ الدورية.

٢. دور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات

إن نشاط التدقيق الخارجي عرف تطوراً كبيراً في الوقت الراهن ولم يعد دوره يقتصر على تأمين المعلومات المالية واكتشاف مواطن الغش والخلل والاختلاس، بل تعدى ذلك إلى تقييم النتائج ومراقبة الخطط (حوري، ٢٠١٠، ص ١٨)، والحكم على الأنظمة الرقابية والإدارية والتسييرية للمؤسسات وتقديم الاستشارات والتوجيهات بما يخدم مصالح المساهمين وكافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة.

يمكن إبراز دور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات من خلال النقاط التالية:

١- دور عملية التدقيق الخارجي في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات

بين الملاك والإدارة في الشركات

المقصود بعدم تماثل المعلومات هو أنه غالباً ما تتوفر المعلومات لدى الوكلاء (المسيرين) عن الموارد التي يديرونها بمستوى أكبر بكثير من توفرها لدى الموكلين (الملاك)، وبالتالي فقد يمارس الوكلاء سياسات أو استراتيجيات لا تحقق أفضل ما يرجوه الملاك، والتي قد تضر بمصالح المساهمين ومصالح الشركة ككل (هل وجونز، ٢٠٠٨، ص ٨٣). تعتبر عملية التدقيق الخارجي من أهم آليات الحوكمة التي تتمتع بالقدرة على التخفيض من درجة عدم تماثل المعلومات لما يتمتع به المدققون من استقلالية وحياد في إبداء الرأي وقدرة على كشف أسرار هؤلاء المسيرين.

٢- تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات وعملية التسيير بالإضافة إلى مراقبة مصداقية القوائم المالية، فإن معايير التدقيق الدولية قد ألزمت المدقق الخارجي بإبداء رأيه حول قوة ونجاعة نظام الرقابة الداخلية والإبلاغ على كافة أوجه القصور التي اكتشفها فيه عند أدائه لعملية التدقيق والتي من شأنها التأثير على مصداقية وجودة البيانات والقوائم المالية للمؤسسة. كما دعت معايير التدقيق الدولية المدقق الخارجي من خلال معيارها رقم ٢٦٥ إلى تبليغ أطراف الحوكمة عن كافة المخالفات وأوجه القصور التي تم اكتشافها ومدى استجابة الإدارة لتصحيحها سواء بطريقة كتابية أو شفوية حسب درجة خطورة هذه الانحرافات ودرجة تأثيرها على البيانات المالية للمؤسسة. كما أنه لا يوجد ما يمنع المدقق الخارجي حسب نفس المعايير من أن يبلغ أطراف الحوكمة بأمور الرقابة الداخلية الأخرى (FIDEF, 2014, p. 238)، ومدى قدرة الإدارة على التسيير بطريقة فعالة (Carassus & Gardes, 2005, pp. 15-16)، وهنا تكون قد وقعت عليه مسؤولية جديدة تضاف إلى مسؤوليته التي تتعلق بتدقيق القوائم المالية.

مما لا شك فيه أنّ قيام المدقق الخارجي بإبداء رأيه حول نجاعة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ونظامها التسييري من شأنه أن يوضح الصورة الحقيقية للمؤسسة لمتخذي القرار والمساهمين ويوجههم ويمكنهم من تقدير المخاطر المحتملة وإيجاد الحلول الممكنة لتفاديها.

١. دور إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية

يمكن أن نلخص دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال ما يلي:

✓ التدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

إن المدقق الخارجي وعند ممارسة مهامه المتعلقة بعملية التدقيق فهو يقوم بتحديد مواقع القصور والضعف ويبلغها إلى الأطراف المختصة لتصحيحها، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن التوجيهات التي قد يقدمها المدقق الخارجي إلى معدي هذه القوائم أثناء أدائه لمهامه يمكن أن يكون لها الأثر الإيجابي في إضفاء جودة أكبر على المعلومات المحاسبية، ويزيد من صحتها ودقتها بحكم خبرته وإطلاعه الواسع والمستمر في مجال المحاسبة.

✓ التدقيق الخارجي ودوره في الاهتمام بمسألة الإفصاح والشفافية

إن الإفصاح الشفاف يعني إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع، ويعتبر الإفصاح الكافي من بين أهم مبادئ حوكمة الشركات، (بلعادي، وآخرون، ٢٠١٠، ص. ٠٧).

إن عملية التدقيق الخارجي تلعب دورا كبيرا في سبيل ضمان الالتزام بالإفصاح الكافي، السليم والشفاف عن المعلومات والبيانات التي تصدرها الشركات، فالمدقق الخارجي ملزم حسب معايير التدقيق الدولية بإبداء رأيه حول سياسة الإفصاح المنتهجة من طرف المؤسسة وتقييمها، والإشارة في تقريره إلى جميع جوانب القصور التي وقف عليها اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة قصد تحسينها.

٢. التدقيق الخارجي ودوره في حماية الشركة وأموال المساهمين

يلعب التدقيق الخارجي دورا كبيرا في حماية أصول الشركة وأموال المساهمين والحفاظ عليها، ويمكن التطرق إلى هذه النقطة من زاويتين:

✓ الزاوية الأولى تتعلق بالمدقق الخارجي ودوره في تقييم مدى ملاءمة فرض استمرار المشروع والتنبؤ بالانهيارات المالية للمنشأة (خليل، ٢٠٠٩، ص. ٠٧)؛ الأمر الذي قد يمكن متخذي القرار في المنشأة من اتخاذ الاحتياطات والتدابير التصحيحية اللازمة للحد منها أو مواجهتها.

✓ الزاوية الثانية تتعلق بالمدقق الخارجي ودوره في الحد من الفساد المالي والإداري (قوريشي، وآخرون. ٢٠١٢، ص. ١٧).

٣. العوامل المحددة لفعالية دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات

هناك عدة عوامل تتحكم في جودة عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي يمكن تفصيلها من خلال:

أ. استقلالية المدقق الخارجي: تعتبر استقلالية المدقق الخارجي من أبرز المتطلبات التي تفرضها حوكمة الشركات، وذلك نظرا لما توفره له من قدرة على النقد وإبداء الرأي بكل موضوعية ومصداقية حول البيانات المالية للمؤسسة، لذلك فقد ألزمت معايير التدقيق الدولية ومختلف التشريعات الحديثة المدقق بأن يكون متحررا من كل علاقة من شأنها أن تفقده شيئا من استقلاليته (لتفاصيل أكثر أنظر: (Tetlock & Others , 2006, pp. 13, 24) و (جربوع، ٢٠٠٩، ص. ص. ٠٢-١١) و (CPAB, 2012, p. 09) و (المشهداني، ٢٠١٢، ص. ٢٢٦)). وفي هذا الإطار وقصد تدعيم استقلالية المدقق الخارجي فقد أوجدت مبادئ الحوكمة ومختلف الدراسات والتشريعات الحديثة للشركات عبر العالم مجموعة من الحلول التي شأنها المحافظة على استقلالية وحيادية المدقق الخارجي، ومن بين هذه

التشريعات التشريعية الأمريكية **sarbanes-oxley act**، والذي تم بموجبه إلزام

الشركات المدرجة في الأسواق المالية الأمريكية ب:

- ضرورة إنشاء لجان للتدقيق تتولى مسؤولية ضمان استقلالية المدقق الخارجي ومراقبته، حيث تم منحها السلطة الكاملة في تحديد شروط أعمال التدقيق والأعمال الأخرى المتعلقة بترشيحه وطلب عزله وتحديد أتعابه والتنسيق بينه وبين الإدارة العليا (Compernelle, 2010, p. 08)؛

- تعيين المدقق الخارجي لمدة محدودة لدى المنشأة؛

- منع الجمع بين خدمات التدقيق و الخدمات الاستشارية في آن واحد؛

- وضع تشريعات من شأنها رسم حدود العلاقة الشخصية والمالية بين مستخدمي شركات التدقيق وزبائن المدققين (جربوع، ٢٠٠٩، ص.ص. ٠٢).

ب. التزام الشركة بالمعايير الأخلاقية لتعيين المدقق الخارجي: بالإضافة إلى

استقلالية المدقق الخارجي توجد هناك مؤثرات أخرى تؤثر على جودة

عملية التدقيق تتعلق بمدى التزام الشركة بالمعايير الأخلاقية لتعيينه ومدى

أخذها بعين الاعتبار القواعد والقوانين وتوقعات أصحاب المصالح،

واحتياجات الشركة، ومبادئ الإفصاح والشفافية عند عملية الاختيار؛

ج. التزام الشركة بالمعيار الكفاءة المهنية عند تعيين المدقق الخارجي. إن إتمام

عملية التدقيق يتطلب وجود فريق متكامل ومؤهل ويتمتع بقدر كبير من

الخبرة والتأهيل العلمي والتكوين المستمر، ولأن تقصير أحد أعضاء الفريق

أو عدم تمتعه بالكفاءة المطلوبة يخلف آثار سلبية للمنشأة ولمكتب التدقيق،

أصبح انتقاء المدققين المكلفين بعملية التدقيق يعتبر مطلباً حيوياً لضمان

جودة عملية التدقيق (المشهداني، ٢٠١٢، ص.ص. ٢٦٢)،

III. واقع دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في مجموعة من المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف.

بعد أن تطرقنا في المحورين السابقين للجانب النظري المتعلق بالدراسة، نتناول في هذا المحور جانبها التطبيقي، من خلال إجراء دراسة ميدانية على بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف من أجل دراسة الواقع الميداني للعلاقة التي تربط التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات.

١. منهجية وحدود الدراسة:

أ) متغيرات الدراسة

هذه الدراسة تحت عنوان «دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف»، وبالتالي نحاول من خلالها دراسة واقع الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي كمتغير مستقل في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات كمتغير تابع، وتم تخصيص بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية العاملة بولاية سطيف كمجال للدراسة. يمكن شرح متغيرات الدراسة من خلال ما يلي

✓ المتغير المستقل

المتغير المستقل في هذه الدراسة هو التدقيق الخارجي، والذي سوف نحاول قياسه من زاويتين:

- قياس واقع الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في هذه الفئة من المؤسسات نحو ضمان القوائم المالية ذات جودة عالية خدمة للمساهمين، وكافة الأطراف ذات المصلحة من موردين وزبائن وعمال.

• قياس واقع توفر متطلبات جودة عملية التدقيق الخارجي التي تدعو إليها حوكمة الشركات لدى هذه الفئة من المؤسسات، ولدراسة هذه النقطة ارتأينا اختبار مؤشر من مؤشرات جودة عملية التدقيق، وهو مؤشر استقلالية المدقق الخارجي، والذي يعتبر حسب رأي الباحثين من أهم المؤشرات التي يجب أن يتمتع بها المدقق الخارجي من أجل ضمان توفر أكبر حماية ممكنة لحقوق المساهمين وباقي الأطراف ذات العلاقة بهذه المؤسسات، خلال عملية تدقيق القوائم المالية التي يقوم بها. فتوفر مبدأ الاستقلالية من شأنه أن يؤدي به من دون شك إلى إبداء رأيه بكل موضوعية وحياد عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

✓ المتغير التابع

المتغير التابع في هذه الدراسة هو الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات باعتبار أن كل العناصر التي تطرقنا إليها في التقسيمات المكونة للمتغير المستقل سواء كانت:

- قدرة المدقق الخارجي على ضمان جودة المعلومات المالية
 - قدرة المدقق الخارجي على ضمان الإفصاح والشفافية
 - تمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية الكاملة
- من شأنها أن تؤدي من دون شك إلى تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات والعكس الصحيح.
- (ب) الإطار المكاني والزمني

لقد تم تحديد الإطار المكاني لهذه الدراسة في ولاية سطيف، أين تم إجراء دراسة ميدانية في ديسمبر ٢٠١٦ م شملت ٢٨ مؤسسة عمومية اقتصادية

ج) أداة الدراسة:

من أجل جمع المعلومات الميدانية التي تطلبها دراستنا وتحليلها تم الاعتماد بشكل أساسي على استمارة استبيان تم إعدادها لهذا الغرض، حيث تم توزيعها على مجموعة من الإطارات ذات الصلة بأعمال مدقق الحسابات على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة (رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، رئيس دائرة المالية والمحاسبة، مدير المحاسبة والمالية، مدير، مدير عام، أعضاء في لجان المشاركة

د) أدوات التحليل والمعالجة الإحصائية

بعد توزيع الاستبانات والحصول على المعلومات الميدانية تم تفرغها ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإنسانية (SPSS) قصد معالجتها إحصائياً، والذي تم باستخدام العديد من الأدوات والمقاييس الإحصائية ومنها:

✓ اختبار التوزيع الطبيعي (كولمجروف - سميرنوف (1-Sample K-S)): وذلك من أجل معرفة نوع توزيع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.
✓ مقاييس التشتت والنزعة المركزية: كالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، واللذين تم استخدامهما من أجل وصف بعض خصائص متغيرات الدراسة.

• المتوسط الحسابي: تم استخدام المتوسط الحسابي كطريقة لمعرفة مستوى تطبيق الفقرات المشكلة لمتغيرات الدراسة، حيث يتم تحديد اتجاهات الإجابة عن طريق مقارنة المتوسط الحسابي للفقرة مع المتوسط الفرضي والمقدر بـ ٢ أي: $3 / (1 + 2 + 3)$ ، فإذا كان المتوسط الحسابي المحسوب أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (٢) فإن مستوى التطبيق قوي (موافق)، وأما إذا كان المتوسط

- الحسابي المحسوب أقل من المتوسط الحسابي الفرضي (٢) فإن مستوى التطبيق ضعيف (غير موافق)، وفي حالة ما إذا كان المتوسط الحسابي المحسوب مساويا للمتوسط الحسابي الفرضي (٢) فإن مستوى التطبيق متوسط (نوعا ما).
- الانحراف المعياري: يعتبر المقياس الأكثر أهمية واستخداما للتشتت لدقته وقابليته للعمليات الجبرية (البلداوي، ٢٠٠٩، ص. ٩٧)، يحدد مستوى الفروق الفردية بين المبحوثين بحيث كلما كان الانحراف المعياري كبيرا كلما دل على وجود فروق فردية أي لا انسجام.
 - التكرارات والنسب المئوية: تم استخدامهما كذلك من أجل معرفة مستوى تطبيق الفقرات المشكلة لمتغيرات الدراسة.
- ه) **T** لعينة واحدة: يتم استخدام اختبار **T** لعينة واحدة للتحليل فقرات الاستبانة، بحيث يقوم بمقارنة المتوسط الحسابي المحسوب مع المتوسط الحسابي الفرضي (٢) بحيث:
- أ) تكون الفقرة دالة بمعنى توجد فروق دالة إذا كان مستوى الدلالة (**Sing**) أصغر من أو يساوي ٠.٠٥ وهنا نكون أمام حالتين:
- إذا كانت قيمة **T** موجبة فهنا تكون نتائج الفقرة إيجابية، بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على محتواها (يوافقون بشكل قوي)، أي أن المتوسط الحسابي المحسوب أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي.
 - إذا كانت قيمة **T** سالبة فهنا تكون نتائج الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة لا يوافقون على محتواها (يوافقون بشكل ضعيف)، أي أن المتوسط الحسابي المحسوب أقل من المتوسط الحسابي الفرضي.
- ب) تكون الفقرة غير دالة أو لا توجد فروق دالة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (**Sing**) أكبر من ٠.٠٥، أي بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يوافقون بشكل متوسط على محتواها (يوافقون نوعا ما).

٢. عرض وتحليل فقرات الفرضية الأولى من الدراسة : تساعد إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية العمومية.

سوف نحاول من خلال هذه النقطة عرض وتحليل الفقرات المبينة لواقع مساهمة إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها مدققوا الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم: ١ يبين نتائج تحليل الفقرات المبينة لواقع مساهمة إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة.

العبارة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة (sing)	القرار	مستوى التطبيق
١. ساهمت التوجيهات التي قدمها لكم محافظ الحسابات في تطوير مستوى معارفكم.	2,2500	53,8%	٠,88284	2,042	٠,046	فروق دالة	قوي
٢. تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات تتعلق بالمعلومات المالية التي تتضمنها قوائمكم المالية.	2,2745	41,2%	٠,69508	2,820	٠,007	فروق دالة	قوي
٣. تمت معالجة جميع التحفظات التي تضمنها تقرير محافظ الحسابات.	1,7547	24,5%	٠,82987	-2,152	٠,036	فروق دالة	ضعيف
٤. صادق محافظ الحسابات على قوائمكم المالية المتعلقة بالسنة المالية ٢٠١٥ م.	2,9273	94,5%	٠,32515	21,150	٠,000	فروق دالة	قوي
٥. اكتشفتم أخطاء وقعتم فيها عند إعدادكم لقوائمكم المالية بمزركم صدفة بعد مهمة التدقيق الخارجي.	2,2292	47,9%	٠,83129	1,910	٠,062	فروق غير دالة	متوسط

العبارة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة (sing)	القرار	مستوى التطبيق
٦. أشار محافظ الحسابات في تقريره لجميع التحفظات التي تم اكتشافها.	1,6889	17,8%	٠,76343	-2,734	٠,009	فروق دالة	ضعيف
٧. تعبر القوائم المالية الخاصة بالسنة المالية ٢٠١٥م عن الوضعية المالية الحقيقية لمؤسستكم.	2,3091	54,5%	٠,83606	2,742	٠,008	فروق دالة	قوي
٨. مهمة التدقيق المكلف بها محافظ الحسابات على مستوى مؤسستكم أدت بكم إلى الاهتمام أكثر بصحة التقييم المحاسبي.	2,1224	44,9%	٠,88111	٠,973	٠,336	فروق غير دالة	متوسط
٩. شملت مهمة التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات مصالغ أخرى داخل مؤسستكم غير مصلحة المحاسبة والمالية.	1,7059	31,4%	٠,9229	-2,276	٠,027	فروق دالة	ضعيف

المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على نتائج الاستبيان.

(أ) يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر بـ ٢

$$\text{أي: } (1 + 2 + 3) / 3 = 2.$$

(ب) يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية ٢٤ ومستوى خطأ ٠.٠٥.

نستخلص من النتائج التي تحصلنا عليها من خلال الجدول رقم: ١ بأن أغلبية الفقرات التي تشكل هذه الفرضية كانت الإجابات عنها ايجابية، أي أن الأفراد يوافقون عنها بمستوى قوي، والجدول التالي يؤكد ذلك:

الجدول رقم: ٢ يبين اتجاهات فقرات الفرضية الأولى

المستوى	العبارة	القرار
الأول	<ul style="list-style-type: none"> - ساهمت التوجيهات التي قدمها لكم محافظ الحسابات في تطوير مستوى معارفكم. - تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات تتعلق بالمعلومات المالية التي تتضمنها قوائمكم المالية. - صادق محافظ الحسابات على قوائمكم المالية المتعلقة بالسنة المالية ٢٠١٥ م. - تعبر القوائم المالية الخاصة بالسنة المالية ٢٠١٥ م عن الوضعية المالية الحقيقية لمؤسستكم. 	موافقين
الثاني	<ul style="list-style-type: none"> - تمت معالجة جميع التحفظات التي تضمنها تقرير محافظ الحسابات. - أشار محافظ الحسابات في تقريره لجميع التحفظات التي تم اكتشافها. - شملت مهمة التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات مصالح أخرى داخل مؤسستكم غير مصلحة المحاسبة والمالية. 	غير موافقين
الثالث	<ul style="list-style-type: none"> - اكتشفت أخطاء وقعت فيها عند إعدادكم لقوائمكم المالية بمفردكم صدفة بعد مهمة التدقيق الخارجي. - مهمة التدقيق المكلف بها محافظ الحسابات على مستوى مؤسستكم أدت بكم إلى الاهتمام أكثر بصحة التقييد المحاسبي. 	نوعا ما

المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على نتائج الجدول رقم: ١.

أ) نلاحظ من خلال الجدول رقم: ١ بأن أغلبية المستجوبين (٥٣.٦%) أقرروا بأن التوجيهات التي يقدمها لهم مدقق الحسابات قد ساهمت في تطوير مستوى معارفهم، كما نجد كذلك بأن نصف المستجوبين تقريبا أقرروا بأن مهمة التدقيق المكلف بها مدققوا الحسابات أدت بهم إلى الاهتمام أكثر بصحة التقييد المحاسبي.

ب) كما نلاحظ من خلال الجدول رقم: ٢ بأن أغلب المستجوبين أقرروا بأن مدققي الحسابات لم يثيروا في تقريرهم لجميع التحفظات التي وقفوا عليها وذلك بسبب أن أغلب ملاحظاتهم توجيهية وتصحيحية مباشرة وهذا ما التمسناه في إجابات أغلب المستجوبين عند مقابلتهم.

ج) كما نلاحظ كذلك من خلال إجابات المستجوبين بأن أغليتهم أقرروا بعدم شمول مهمة التدقيق لمصالح أخرى داخل مؤسساتهم بسبب وجود مدقق داخلي مكلف بهذه المهمة.

منه وبناءً على ما سبق وبناءً على النتائج التي تحصلنا عليها من الجدول رقم: ٢ نستنتج بأن إجراءات التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات تساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة مع وجود فروق، بمعنى أن هناك مؤسسات تساهم بها إجراءات التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات بمستوى متوسط وأخرى بمستوى ضعيف في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

وبالتالي نقر بقبول الفرضية الفرعية الأولى H1 والتي مفادها "تساعد إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف.

٣. عرض وتحليل فقرات الفرضية الثانية من الدراسة (يساعد إبداء الرأي من

طرف مدقق الحسابات في الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية في المؤسسات الاقتصادية العمومية): خصص هذا الجزء لاستقصاء واقع مساعدة إبداء الرأي من طرف المدقق الخارجي في الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية سطيف. والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم ٣: واقع الإفصاح والشفافية في المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة.

العبارة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة (sing)	القرار	مستوى التطبيق
١٠. ساهمت عملية التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات في إنتاج فوائم مالية أكثر وضوح.	1,764	21,6%	٠,789	-2,128	٠,038	فروق دالة	ضعيف
١١. مهمة التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات أدت بكم إلى الاهتمام أكثر بدقة المعلومات التي تتضمنها فوائكم المالية.	2,140	38%	٠,782	1,265	٠,212	فروق غير دالة	متوسط
١٢. يتم عرض فوائكم المالية بطريقة تسمم بالوضوح وبقابلية أكبر لفهم.	2,759	79,6%	٠,511	10,906	٠,000	فروق دالة	قوي
١٣. يتم على مستوى مؤسستكم عرض ملاحق إلى جانب فوائكم المالية تحتوي على شرح وتوضيح لكافة المعلومات المحاسبية التي تحتويها.	2,648	75,9%	٠,677	7,032	٠,000	فروق دالة	قوي
١٤. قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير محافظ الحسابات المتعلق بالسنة المالية ٢٠١٥ م.	1,679	34%	٠,956	-2,442	٠,018	فروق دالة	ضعيف
١٥. قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي أو الوظيفي الخاص بسنة ٢٠١٥ م بالجراند.	1,410	17,9%	٠,781	-5,646	٠,000	فروق دالة	ضعيف
١٦. قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي أو الوظيفي لسنة ٢٠١٥ م في موقعها الإلكتروني.	1,517	21,4%	٠,831	-4,342	٠,000	فروق دالة	ضعيف
١٧. تفصح مؤسستكم عن فوائكم المالية لعمالها الراغبين في الاطلاع على أدائها ووضعيتها المالية.	1,740	29,6%	٠,894	-2,131	٠,038	فروق دالة	ضعيف

مستوى التطبيق	القرار	مستوى الدلالة (sing)	قيمة t	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	العبارات
ضعيف	فروق دالة	٠,000	-6,708	٠,674	11,4%	1,3182	١٨. تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات تتعلق بسياسة الإفصاح التي تنتهجها مؤسساتكم.
ضعيف	فروق دالة	٠,000	-5,285	٠,765	16,4%	1,454	١٩. تم على مستوى مؤسساتكم خلال سنة ٢٠١٥ م الإفصاح على الموضوعات الخاصة بالأطراف التي تربطها علاقة بمؤسساتكم والتي أثرت بشكل مادي على أدائها.

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

(أ) يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر بـ ٢ أي: $٢ = ٣ / (٣ + ٢ + ١)$.

(ب) يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية ٢٤ ومستوى خطأ ٠.٠٥.

نلاحظ من خلال الجدول رقم ٣ أن إجابات المبحوثين حول واقع الإفصاح والشفافية في المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة منقسمة إلى ثلاثة مستويات، يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم: ٤ اتجاه إجابات المبحوثين عن الفقرات الدالة عن واقع الإفصاح والشفافية في المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة.

المستوى	العبارة	القرار
الأول	- مهمة التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات أدت بكم إلى الاهتمام أكثر بدقة المعلومات التي تتضمنها قوائمكم المالية.	نوعاً ما
الثاني	- ساهمت عملية التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات في إنتاج قوائم مالية أكثر وضوحاً. - قامت مؤسساتكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي أو الوظيفي الخاص بسنة ٢٠١٥ م بالجراند. - قامت مؤسساتكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي أو الوظيفي لسنة ٢٠١٥ م في موقعها الإلكتروني. - تفصح مؤسساتكم عن قوائمها المالية لعمالها الراغبين في الاطلاع على أدائها ووضعيتها المالية. - تم على مستوى مؤسساتكم خلال سنة ٢٠١٥ م الإفصاح عن الموضوعات الخاصة بالأطراف التي تربطها علاقة بمؤسساتكم والتي أثرت بشكل مادي على أدائها. - قامت مؤسساتكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير محافظ الحسابات المتعلق بالسنة المالية ٢٠١٥ م. - تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات تتعلق بسياسة الإفصاح التي تنتهجها مؤسساتكم.	غير موافقين
الثالث	- يتم عرض قوائمكم المالية بطريقة تنسجم بالوضوح وبقابلية أكبر لفهمهم. - يتم على مستوى مؤسساتكم عرض ملاحق إلى جانب قوائمكم المالية تحتوي على شرح وتوضيح لكافة المعلومات المحاسبية التي تحتويها.	موافقين

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج الجدول رقم: ٣.

نستنتج من النتائج التي تحصلنا عليها من الجدول رقم ٤ أن أغلبية المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة يتم بها عرض قوائمها المالية بطريقة تتسم بالوضوح وبقابلية للفهم، وهذا راجع من دون شك إلى تبني جميع هذه المؤسسات للنظام المحاسبي المالي، والذي تعتبر سمة الوضوح وقابلية الفهم من أبرز خصائصه، كما أنه يتم بها عرض ملاحق إلى جانب قوائمكم المالية تحتوي على شرح وتوضيح لكافة المعلومات المحاسبية التي تحتويها، وهذا ما يوحي بأن هذه المعلومات المحاسبية مبررة، وهو ما يزيد من شفافية هذه القوائم المالية ومن ملاءمتها وقدرتها على خدمة مستخدميها.

كما نجد بأن مستوى الإفصاح على مستوى هذه الفئة من المؤسسات ضعيف، وهو ما يعكس سياسة الانغلاق التي تميز هذه المؤسسات ومدى الحرمان الذي يعاني منه الأطراف الذين تربطهم علاقة بها من حقهم في الإفصاح الكافي الذي تدعو إليه مبادئ الحوكمة.

كما نلاحظ من خلال نتائج التحليل المتعلقة بالفقرة رقم ١٨ بأن المستجوبين غير موافقين على تضمن تقرير محافظ الحسابات لتحفظات تتعلق بسياسة الإفصاح التي تنتهجها مؤسساتهم رغم ضعفها. وهذا ما يتناقض مع متطلبات معايير التدقيق الدولية المتعلقة بتدقيق الإفصاحات.

مما سبق وبناءً على النتائج التي تحصلنا عليها من خلال الجدول رقم ٤ نقر برفض الفرضية الفرعية الثانية H1 والتي مفادها «يساعد إبداء الرأي من طرف مدقق الحسابات في الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف». وقبول الفرضية البديلة H0 التي تقول بأنه: «لا يساعد إبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات في الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف».

٤. تحليل فقرات الفرضية الثالثة من الدراسة «يتم على مستوى هذه المؤسسات توفير المناخ المناسب لمدققي الحسابات بما يسمح لهم بإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية» سوف يتم من خلال هذه النقطة دراسة واقع توفر مؤشرات استقلالية وحيادية مدققي الحسابات على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول رقم ٥.

الجدول رقم ٥، يمثل واقع توفر المؤشرات الدالة على استقلالية وحيادية محافظي الحسابات على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة.

العبارة	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة (sing)	القرار	مستوى التطبيق
٢٠. توجد على مستوى مؤسساتكم لجان مختصة مستقلة عن الإدارة التنفيذية تتولى الإشراف على محافظ الحسابات ومتابعة أعماله	35,2	1,7222	٠,95989	2,127	٠,038	دال	ضعيف
٢١. محافظ الحسابات الذي يتولى تدقيق حسابات مؤسساتكم ليس على اتصال مباشر بإدارتكم العليا	1,8	1,3929	٠,52841	8,598	٠,000	دال	ضعيف
٢٢. محافظ حساباتكم لا تربطه أية علاقة مع أحد أعضاء الإدارة العليا في مؤسساتكم (صداقة، قرابة، علاقة عمل خارج المؤسسة)	55,9	2,3559	٠,80436	3,399	٠,001	دال	قوي
٢٣. لا تقوم إدارة مؤسساتكم بطلب استشارات من محافظ حساباتكم خارجة عن عملية التدقيق التي يقوم بها.	35,6	1,8983	٠,90392	-,864	٠,391	غير دال	متوسط

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

- (أ) يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل فرضية مع متوسطها الفرضي المقدر بـ ٢.
- (ب) يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية ٢٤ ومستوى خطأ ٠.٠٥.

نلاحظ من الجدول رقم ٥: أن إجابات المبحوثين حول واقع توفر مؤشرات استقلالية وحيادية محافظي الحسابات على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة منقسمة إلى مستويين، يمكن توضيحهما من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم: ٦ اتجاه إجابات المبحوثين عن الفقرات الدالة عن واقع توفر المؤشرات الدالة على استقلالية وحيادية محافظي الحسابات على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة.

القرار	العبارة	المستوى
نوعا ما	- لا تقوم إدارة مؤسساتكم بطلب استشارات من محافظ حساباتكم خارجة عن عملية التدقيق التي يقوم بها.	الأول
غير موافقين	- توجد على مستوى مؤسساتكم لجان مختصة ومستقلة عن الإدارة التنفيذية تتولى الإشراف على محافظ الحسابات ومتابعة أعماله - محافظ الحسابات الذي يتولى تدقيق حسابات مؤسساتكم ليس على اتصال مباشر بإدارتكم العليا	الثاني
موافقين	- محافظ حساباتكم لا تربطه أية علاقة مع أحد أعضاء الإدارة العليا في مؤسساتكم (صداقة، قرابة، علاقة عمل خارج المؤسسة).	الثالث

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج الجدول رقم ٥.

نستنتج من النتائج التي تحصلنا عليها من الجدول رقم ٦ أن أغلبية المستجوبين أقرروا بأن مدققي الحسابات على اتصال مباشر مع الإدارة العليا بهذه المؤسسات، وقد يعود ذلك من دون شك إلى عدم توفر جهاز مستقل على مستواها يسهر على عملية التنسيق وضمان استقلالية مدقق الحسابات.

إن احتكاك مدقق الحسابات بشكل مباشر مع الإدارة التنفيذية قد يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية بينه وبين إدارة المنشأة محل عملية التدقيق، الأمر الذي قد يحمل معه تعااضي المدقق عن بعض الأمور، وهذا بدوره يؤثر على جودة أعماله وعلى استقلاليته ولا سيما إذا أخذنا في الاعتبار أنه في حالات كثيرة يكون التهديد الأكبر لاستقلال المدقق بطيئا وتدرجيا، وغالبا ما ينتقص بشكل متقطع من نزاهة المدقق.

إن إقرار نصف المستجوبين (8,45%) تقريبا بأن مدققي الحسابات يقدمون استشارات لإدارة هذه المؤسسات خارجة على عملية التدقيق التي يقومون بها

سوف يؤثر من دون شك على استقلاليتهم وموضوعيتهم، باعتبار أن تعاون محافظ الحسابات مع الإدارة من خلال تقديمه لخدمات استشارية خارجة عن عملية التدقيق قد يؤثر من دون شك على حيادته ونزاهته ويجعله أكثر انحيازاً للإدارة على حساب باقي الأطراف ذات المصلحة، وهذا ما يتناقض مع قواعد حوكمة الشركات.

كما نلاحظ من الجدول السابق بأن غالبية المستجوبين أقروا بعدم ارتباط محافظي الحسابات بأية علاقة مع أحد أعضاء الإدارة العليا على مستوى هذه المؤسسات، إلا أننا لا نستطيع إنكار وجود نسبة نعتبرها كبيرة توافق على ذلك، وهذا ما يدل على وجود تجاوزات في اختيار مدققي الحسابات لدى بعض هذه المؤسسات.

مما سبق وبناءً على النتائج التي تحصلنا عليها من الجدول رقم ٦ نقر برفض الفرضية الفرعية الثالثة H1 والتي مفادها: «يتم على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية توفير المناخ المناسب لمدققي الحسابات بما يسمح لهم بإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية». وقبول الفرضية البديلة H0 التي تقول بأنه: «لا يتم على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية توفير المناخ المناسب لمحافظي الحسابات بما يسمح لهم بإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية».

الختامة:

إن الدراسة الميدانية التي قام بها الباحثان على مستوى بعض المؤسسات الاقتصادية العمومية في الجزائر (٢٨ مؤسسة) وبعد عملية التحليل أفرزت جملة من النتائج نختصرها فيما يلي:

✓ إن آلية التدقيق الخارجي يمكن أن تلعب دورا كبيرا في تدعيم فعالية حوكمة الشركات، نظراً لما لها من دور وقدرة على ضمان قوائم مالية تتمتع بدرجة عالية من الشفافية، ومصداقية وقدرة على تنوير المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة خاصة في ظل عدم تماثل معلوماتهم مع المسيرين.

✓ إن لعب آلية التدقيق الخارجي لدورها كما يجب في تدعيم فعالية حوكمة الشركات لا يتسنى إلا من خلال الالتزام بالمعايير والقواعد المهنية والأخلاقية التي تحكم ممارسة هذه المهنة.

✓ إن استقلالية وكفاءة المدقق الخارجي تعتبر من بين أهم المعايير التي من شأنها أن تضمن جودة عمله وحيادته وموضوعيته، ولضمان تحقق هذين المعيارين فقد توصلنا إلى وجوب توفر مجموعة من التدابير كان من أبرزها ضرورة اختيار وإشراف جهة مستقلة عن الإدارة العليا (لجان التدقيق) عن المدقق الخارجي على مستوى المؤسسات وضمن عدم وجود أي تدخل لإدارتها في تعيين أو في عمل المدقق الخارجي سواء كان ذلك بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

✓ أما فيما يتعلق بالنتائج المرتبطة بواقع مهنة التدقيق الخارجي من حوكمة الشركات في المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة فقد توصلت دراستنا إلى النتائج التالية:

✓ ضعف سياسة الإفصاح التي تنتهجها هذه المؤسسات، وهو ما يعكس مستوى الانغلاق التي يميزها ومدى الحرمان الذي يعاني منه الأطراف الذين تربطهم

علاقة بها من حقهم في الإفصاح الكافي الذي تدعو إليه مبادئ الحوكمة. ضف إلى ذلك عدم بذل أغلب محافظي الحسابات لقواعد العناية المهنية اللازمة حول إبداء رأيهم عن كفاية وملاءمة سياسة الإفصاح التي تنتهجها هذه المؤسسات خلال إعدادهم لتقاريرهم النهائية.

✓ توصلت دراستنا هذه إلى أن إدارة هذه المؤسسات تعتبر طرفا ولو بطريقة غير مباشرة في تعيين، اختيار وعزل محافظي الحسابات، وبالتالي عدم توفر العوامل والظروف التي تساعد مدققي الحسابات على إبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية مما قد ينعكس على ضعف جودة عملية التدقيق التي يقومون بها.

✓ كنتيجة عامة فقد توصلت أن عملية التدقيق التي يقوم بها محافظو الحسابات على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف تساهم بشكل ضعيف في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، مع وجود فروق كبيرة بين المؤسسات، أي أن هناك مؤسسات يلعب بها التدقيق الخارجي دورا قويا، ومنها دور متوسط في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

وعلى ضوء هذه النتائج فقد توصلت الدراسة إلى تقديم التوصيات التالية:

توصيات الدراسة:

لقد توصلت دراستنا هذه إلى تقديم التوصيات التالية:

✓ تكوين لجنة مختصة (لجان التدقيق) على مستوى المؤسسات الاقتصادية العمومية تتكون من الأعضاء غير التنفيذيين والمستقلين عن الإدارة التنفيذية، بحيث يكون أعضاؤها ملمين بمجال المحاسبة والتدقيق، توكل إليهم مهمة الإشراف على محافظي الحسابات ومتابعة أعمالهم وتقييمها، ومناقشتهم في أتعابهم والتنسيق بينهم وبين الإدارة التنفيذية من جهة وبينهم وبين المدققين الداخليين من جهة أخرى.

✓ توفير الظروف المناسبة لضمان الاستقلالية الكاملة لمحافظي الحسابات على مستوى هذه المؤسسات، عن طريق الحد من تدخل الإدارة، سواء في تعيينهم أو اختيارهم وفي مناقشتهم في أتعابهم. وفي هذا الإطار أقترح إعادة النظر في القانون رقم ١١-٣٢ المتعلق بتعيين محافظي الحسابات المؤرخ في ٢٧ جانفي ٢٠١١، والذي مكن حسب رأي الباحثين إدارة هذه المؤسسات وبطريقة غير مباشرة من أن تكون طرفا في تعيين محافظي الحسابات. وفي رأبي أن يتم اختيار محافظي الحسابات من طرف لجنة مستقلة تابعة مباشرة للجمعية العامة للمساهمين، بحيث لا يكون للإدارة على مستوى هذه المؤسسات أية علاقة أو سلطة عليها.

✓ بناء أساس لإطار فعال على مستوى هذه الفئة من المؤسسات، يعمل على تحديد الصلاحيات وتوزيع الأدوار والمسؤوليات بما يضمن حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات العلاقة بها.

قائمة المراجع

١. بديسي، فهيمة. (٢٠١٠، ١٢-١١ أكتوبر). التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة. الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة. الجزائر: جامعة سكيكدة.
٢. البلداوي، عبد الحميد عبد المجيد. (٢٠٠٩). أساليب الإحصاء للعلوم الاقتصادية وإدارة الأعمال مع استخدام برنامج الـ SPSS (ط ١). عمان: دار وائل للنشر.
٣. جباري، شوقي، وآخرون. (٢٠١٠، ١٢-١١ أكتوبر). دور المراجعة الخارجية في ارساء دعائم حوكمة الشركات. الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة. الجزائر: جامعة سكيكدة.
٤. جربوع، يوسف محمود. (٢٠٠٤). العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين 26٧٦. ص ص: ١-٦٠.
٥. حوري، زينب. (٢٠١٠، ١٢-١١ أكتوبر). التدقيق بين الماضي والحاضر. الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة. الجزائر: جامعة سكيكدة.
٦. خليل، إبراهيم. (٢٠٠٩، أبريل). أثر الانهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة والتدقيق. المؤتمر العلمي الثالث: الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول (التحديات والآفاق المستقبلية). الأردن: جامعة الإسراء الخاصة.

٧. دادان، عبد الوهاب، وآخرون. (٢٠١٣، ٢٥-٢٦ نوفمبر). أثر حوكمة المؤسسات على مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية. المؤتمر العلمي الدولي: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة. الجزائر: جامعة ورقلة.
٨. سليمان، محمد مصطفى. (٢٠٠٦). حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري. الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر.
٩. طلبة، حامد محمد أبو هيبية. (٢٠١٢). أصول المراجعة (ط ١). عمان: دار زمزم للنشر.
١٠. العايب، عبد الرحمان. (٢٠١٠، ١٢-١١ أكتوبر). نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية. الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة. الجزائر: جامعة سكيكدة.
١١. قوريشي، العيد، وآخرون. (٢٠١٢، ٧-٦ ماي). دور تطبيق آليات حوكمة الشركات في التقليل من الفساد المالي والإداري. الملتقى الوطني: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري. الجزائر: جامعة محمد خيضر - بسكرة.
١٢. مرزيق، عاشور، وآخرون. (٢٠١٢، ٧-٦ ماي). حوكمة الشركات بين فلسفة المفهوم الإداري وإمكانية التجسيد الفعلي. الملتقى الوطني: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري. الجزائر: جامعة محمد خيضر - بسكرة.

١٣. المشهداني، عمر إقبال توفيق. (٢٠٠٢، فيفري). تدقيق التحكم المؤسسي في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية. العدد ٠٢-٢٠١٢.

١٤. هل، شارلز، وجونز، جارديث. (٢٠٠٨). الإدارة الاستراتيجية، مدخل متكامل. (محمد سيد أحمد عبد المتعال، وإسماعيل علي بسيوني، مترجم). الرياض: دار المريخ للنشر.

مراجع باللغة الأجنبية:

1. Camara, M. (2009), L'essentiel de L'audit Comptable et Financier, Harmattan.
2. ECGI (2014), the Financial Aspects of Corporate Governance, Retrieved from <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>.
3. OECD (1999), Principles of Corporate Governance, OECD Publications, Paris, France.
4. Tetlock, P. E., and Others (2006), Conflicts of interest and the case of auditor dependence: moral seduction and strategic issue cycling, Academy of management review (Vol. 31, n°.1, pp. 10-29).
5. Carassus, D., Gardes, N. (2005, septembre 29-30), Audit Légal et Gouvernance d'Entreprise : une Lecture Théorique de Leurs Relations, « l'enseignement et de la recherche en comptabilité », Bordeaux.
6. Compernelle, T. (2010), De l'indépendance individuelle a l'indépendance collective de l'audit: l'apport de la théorie systémique, Retrieved from: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00522496>.
7. CPAB (2012 septembre), Amélioration de la Qualité D'audit : un point de vue canadien, Canadian public accountability bord.
8. FIDEF (2014), les normes émises par l'IFAC, Retrieved from: WWW.fidéf.org.
9. Mekhfi, A. (2014), pratique de l'audite opérationnel en milieu bancaire, "la profession d'audit en Algérie : réalités et perspectives, organiser, Algérie", Université Skikda.