

دور مدققي الحسابات في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية -دراسة ميدانية-

ط.د. حاج مختار محمد خير الدين	د. عبد القادر بوعزة
طالب دكتوراه -جامعة أدرار	أستاذ محاضر "أ" - جامعة أدرار
مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري	مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري
الإفريقي-الجزائر	الإفريقي-الجزائر
medhadji92@gmail.com	abdelkaderbou@yahoo.fr

ملخص:

إن وجود مدقق الحسابات في المؤسسات أمر ضروري خاصة في الآونة الأخيرة نتيجة الفساد المالي والإداري فالهدف الأساسي لمهنة مدقق الحسابات هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، ولابد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المبادئ المتعارف عليها في حوكمة المؤسسات مما يسهل للمدقق القيام بمهمته، والوصول إلى إقناع الأطراف ذات المصالح بوضعية المؤسسة.

فقد ظهرت الحاجة إلى حوكمة المؤسسات عقب انهيار الاقتصاديات الكبرى وما نتج عنها من أزمات مالية، وقد جاءت لتؤكد على أهمية استخدام التطبيقات المثلى للممارسة الرقابية والإشراف الفعال على المؤسسات.

فمن خلال هذه الدراسة نسعى إلى معرفة العلاقة القائمة بين مدقق الحسابات وحوكمة المؤسسات من خلال دراسة إستبائية نوضح فيها مدى تحقيق مدقق الحسابات لمبادئ حوكمة المؤسسة وبالتالي دور

المدقق في الإفصاح عن المعلومات المالية والوضعية الحقيقية لأصحاب المصالح خاصة المساهمين.
الكلمات المفتاحية: حوكمة المؤسسات -مدقق الحسابات.

Abstract :

The auditor's presence in the institutions is necessary, especially in recent times as a result of financial and administrative corruption. The primary objective of the auditor's profession is to verify the validity and validity of the financial and accounting data by giving a neutral technical opinion and its fairness in the representation of the financial position and the results of the institution's activities. To fulfill its duties to respect the principles of corporate governance, which facilitates the auditor to carry out his task, and to reach to convince parties with interests in the status of the institution.

The need for corporate governance emerged following the collapse of major economies and the resulting financial crises, which underscored the importance of using optimal applications of supervisory practice and effective supervision of institutions.

In this study, we seek to know the relationship between the auditor and the corporate governance through an explanatory study that clarifies the extent to which the auditor has achieved the principles of corporate governance and thus the auditor's role in disclosing the financial information and the true position of stakeholders, especially shareholders.

Keywords: Corporate Governance – Auditor.

المقدمة:

لقد اعتبر الاهتمام بتطبيق حوكمة المؤسسات بأنه المخرج السريع والحل المناسب والفعال لكل السلبيات وخاصة من جانب الفكر المحاسبي، وكل هذا أوجب ضرورة الاهتمام إلى جملة من الأدوات والوسائل والآليات التي تضمن لأصحاب المصالح و مستخدمي القوائم المالية في الحفاظ على أموالهم المستثمرة، ومن بين أهم هذه الأدوات نجد التدقيق المالي و المحاسبي في المقدمة، إذ يقوم مدقق الحسابات وأثناء عملية تدقيقه للقوائم المالية بإبراز المعلومات المهمة لكل أصحاب المصالح في المؤسسة، ناهيك عن إعطاء الصورة الحقيقية لمركز المالي للمؤسسة وتبسيط البيانات المالية والمحاسبية لتكون قابلة للفهم وموضوعية وملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية، كما أن تقرير المدقق المحاسبي هو الآخر يمكن الاعتماد عليه، خاصة إذا كان هذا التقرير إيجابى على الأداء المحاسبي للمؤسسة.

إشكالية الدراسة:

ومن أجل تفعيل دور تقرير المدقق الخارجي كأداة لحوكمة المؤسسات، بادر مجلس معايير التدقيق الدولية لإثراء المعايير الخاصة بالتدقيق المالي والمحاسبي وتكييفها مع بيئة الأعمال الحالية وهذا ما شكل بصمة وقيمة إضافية في المؤسسات الاقتصادية.

وفي هذا السياق تتمحور إشكالية الدراسة في:

إلى أي مدى يساهم محافظي الحسابات في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم الدراسة إلى:

أولاً: الجانب النظري

1- مفهوم حوكمة الشركات:

- لغة: يعتبر لفظ الحوكمة مستحدثاً في قاموس اللغة العربية، فهو لفظ مستمد من الحكومة وهو ما يعني الإنضباط والسيطرة والحكم بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منه.¹

- تعريف مبسط:² أن حوكمة الشركات هي تعميق دور الرقابة ومتابعة الأداء.

- تعريف لجنة كادبري:

عرفت لجنة كادبري " cadbery " حوكمة الشركات تعريف عاماً محكماً حاز شهرة علمية واسعة حيث تعرفها بالآتي (حوكمة الشركات هي نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب).³

- تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية O C D E :

الحوكمة تعني أسلوب الإدارة المثلى سواء من حيث الإستقلال والتوجيه أو إحكام الرقابة، فهي تعني إذن وضع النظام الأمثل الذي يتم من خلاله استغلال موارد الشركات وحسن توجيهها ومراقبتها من أجل تحقيق أهداف الشركة و الوفاء بمعايير الإفصاح و الشفافية.⁴

1 مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، ملتقى وطني حول الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري و المالي، بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012، ص 02.

2 المنظمة العربية للتنمية الإدارية، حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، القاهرة 2007، ص 07.

3 طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، مفاهيم - مبادئ، تجارب، متطلبات، دار الجامعية، القاهرة 2008 ص 11.

4 عدنان بن حيدر درويش، حوكمة المؤسسات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص 13.

وهناك من يعرفها بأنها: "مجموع قواعد اللغة التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين.¹

2- أهمية حوكمة الشركات:

تبرز أهمية الحوكمة من خلال محاولة التقليل من مشاكل الوكالة الناتجة عن الفصل بين ملكية الشركة والتسيير، أي بين المساهمين وإدارة الشركة وكذلك الفصل بين مسؤوليات المديرين التنفيذيين، ومن تعارض المصالح بين هذه الأطراف.

لحوكمة الشركات دور مهم في جذب الاستثمارات سواء أكانت أجنبية أو محلية، كما تساهم في الحد من هروب رؤوس الأموال وازدياد فرص التمويل.

تتضمن مبادئ حوكمة الشركات تأكيد لمسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها، تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية، والتأكيد على الشفافية، كل ذلك من شأنه تسريع اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري، واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه لعلاج أسبابه وآثاره قبل تفاقمها وتأثيرها على الشركة.

كما أن تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وحماية أصول الشركة وحقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة والعاملين فيها من التلاعب والغش المالي والفساد الإداري، ومن حالات الإفلاس وما يتبعها من أزمات.²

1 محمد إبراهيم موسى، حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية، دار الجامعة الجديدة 2010، ص 17.

2 عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، مصدر سبق ذكره، ص 22-23.

3- أهداف حوكمة الشركات:

تساعد الحوكمة الجيدة للشركات في دعم الأداء وزيادة القدرات التنافسية، وجذب الإستثمارات للشركات، وتحسين الإقتصاد بشكل عام، وذلك من خلال الوصول إلى الأهداف التالية:

- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والتدقيق المالي على النحو الذي يمكن من الحد ظاهرة الفساد المالي والإداري.
- تحسين وتطوير إدارة الشركة، ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تبني استراتيجية سليمة، وضمان اتخاذ قرارات الدمج والسيطرة بناء على أسس سليمة، بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء.
- تقوية ثقة الجمهور في نجاح عملية الخصخصة، مع ضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها، مما ينتج فرص للعمل وتحسين معدلات النمو الإقتصادي بالدولة.
- ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين، والعاملين، والدائنين، والأطراف الأخرى ذوي المصالح خاصة حالة تعرض للشركات للإفلاس.
- تمكين الشركات من الحصول على التمويل المرغوب من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب، وتلك من خلال بناء ورفع درجة الثقة في الشركات.¹

4- مفهوم التدقيق المالي والمحاسب:

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق،

1 عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، الحوكمة المؤسسية، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، 2008، ص 25-26.

وهذا بإختلاف الاطراف والهيئات الصادرة منها ورغم ذلك وحتى وإن اختلفت هذه المفاهيم في جانبها الشكلي إلا أنها تصب في هدف واحد، ونذكر أهم هذه المفاهيم فيما يلي:

* ينظر البعض إلى التدقيق هو "علم له قواعده وأصوله وفن له أساليبه وإجراءاته يهتم بفحص الفني المحايد للحسابات سجلات الوحدة محل المراجعة تهدد إبداء رأي في مدى صحة وعدالة الأرقام الواردة في بالقوائم المالية المشورة لهذه المؤسسة".¹

* جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association للتدقيق كما يلي: "التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقديم الأدلة والفرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك بتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".²

* بناء على التعريف لمصنف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسيين فإن تدقيق الحسابات هو "فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول إنتظام ومصادقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما".³

5- أهداف التدقيق:

لقد أدى التطور التاريخي لمهنة التدقيق إلى تطور وتعدد أهداف التدقيق، كيث كان في بداية 1850 يقتصر الهدف من التدقيق في

1 محمد نصر الهواري وآخرون، المراجعة-تأصيل عملي-ممارسة عملية، مكتبة دعم الكتاب الجامعي، عمان، 2000، ص 01.

2 وليم توماس، أرمسون هنكي، أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر السعودية، 1997 ص 18.

3 Guide Pour L'audit de l'information financiere des entreprises, 1ere edition, runod, paris, 1991, p 28.

اكتشاف الغش و الإختلاس دون إعطاء أهمية الرقابة الداخلية، ولكن مع بداية الستينات 1960 شهد هذا الهدف تطوراً كبيراً جداً حيث أصبح يهتم بتحديد عدالة المركز المالي و إكتشاف الغش والخطأ، ومع ذلك فلم يبقى هذا الهدف راسخاً مع التطور الذي شهدته التدقيق بل أصبح الهدف الاساسي في يومنا هذا يقتصر على مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الإجتماعية وغيرها مع اعطاء أهمية جوهرية لأنظمة الرقابة الداخلية.¹

عموماً، فان هدف تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة لمؤسسة محل التدقيق.²

6- أهمية التدقيق:

تتمثل أهمية التدقيق أهمية التدقيق في اعتباره وسيلة تخدم مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتماداً كبيراً على البيانات المالية للمؤسسة في اتخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية، خصوصاً إذا تم اعتماد البيانات المالية من قبل جهة محايدة ومستقلة عن ادارة المؤسسة مما يدعم الثقة فيها من قبل تلك الجهات التي تتمثل فيما يلي:

أ- إدارة المؤسسة:

تعتمد ادارة المؤسسة على البيانات المالية التي تخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة عالية، والقرارات المتعلقة بالتخطيط.انما تعتمد اعتماداً أساسياً على البيانات المالية الصحيحة لرسم الخطط والسياسات بشكل محكم ودقيق، وليس هناك من

1 غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة 'الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006 ص 18، بتصرف.

2 Philippe Laurent, et pierre Tcherkowsky, pratique de l'audit opérationnel les éditions d'organisation, paris, 1992, p29.

ضمان لصحة ودقة البيانات المالية عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة¹.

ب- أهمية التدقيق للملاك والمستخدمين:

تلجأ هذه الطائفة الى القوائم المالية المتعددة ويسترشدون بياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم إلى الوجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن ولضمان حماية المستثمرين لمدخراتهم يتحتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة².

ج- أهمية التدقيق للدائنين والموردين:

يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل المؤسسة في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقاً لقوة المركز المالي للمؤسسة.

د- أهمية التدقيق للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

تلعب هذه المؤسسات دوراً هاماً في التمويل قصير الأجل للمؤسسات لهذا فهي تعتمد على القوائم المالية كوسيلة لمنع الائتمان المصرفي القروض وذلك عن طريق تقرير المدقق.

هـ- أهمية التدقيق إلى الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم

1-خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، "الأصول العملية والعلمية لتدقيق الحسابات - نظري وعلمي"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص11-12.

2-عبد الوهاب نصرالله، خدمات مراقبة الحسابات لسوق المال"المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 21.

السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية سليمة، بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد أسعار بعض المنتجات أو تقديم إعانات مالية لبعض المؤسسات، ويمكن للدولة القيام بذلك دون بيانات موثوقة فيها متعددة من جهات محايدة تقوم بفحص البيانات فحصا دقيقا، وإبداء رأيها الفني عن مدى صحة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها و مدى الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية للمؤسسات على نتيجة الأعمال والمركز المالي.¹

و- أهمية التدقيق لرجال الاقتصاد:

ازداد اهتمامهم بالقوائم المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية، وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها.

ز- أهمية التدقيق في تخصيص الموارد:

يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، إذ أن البيانات والتقارير المحاسبية الغير دقيقة والتي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها إسرافا وسوء كفاية وتحول دون تخصيص مواردها النادرة بطريقة رشيدة.²

1 يونس محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ص22.

2 سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، الجزء الأول، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص24-25 .

ثانياً: الجانب التطبيقي

1- بيانات الدراسة:

يعتبر موضوع ممارسي مهنة المحاسبة ودورهم في تحقيق حوكمة المؤسسات، واحد من المواضيع التي تحتاج إلى البحث ومراجعة مختلف الأدبيات العلمية، واستشارة الباحثين والخبراء إلى جانب البحث الميداني، وحتى نتمكن من الإلمام بموضوع البحث وجمع أكبر كم من البيانات الأولية، لقد قمنا ببناء استبيان خاص بهذه الدراسة والتوجه به إلى أصحاب المصالح والمساهمين في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة قصد التعرف عن قرب حول نظرتهم إلى دور محافظ الحسابات في تحقيق مبادئ الحوكمة بالمؤسسات التي لهم علاقة بها.

مجتمع وعينة الدراسة:

لقد قمنا بتوزيع 50 استمارة استبائية على المساهمين في مؤسسات اقتصادية ، بالاعتماد على أسلوبين أساسيين في التوزيع هما التسليم المباشر، والاستمارة الإلكترونية من خلال إرسال رابط الإلكتروني للاستمارة إلى أشخاص بعينهم وهم المساهمون الذين استطعنا التواصل معهم عن طريق البريد الإلكتروني وصفحة الفيسبوك، وقد تمكنا من استرجاع 42 استمارة، وبعد فرز ومراجعة هذه الاستمارات تم إلغاء 6 استمارات من بينها 3 ملغاة حملت إجابات متناقضة والتخلي على 5 استمارات أخرى بسبب وصولها في وقت متأخر وعليه فتكونت العينة النهائية للدراسة من 31 مفردة.

2- أدوات الدراسة:

لقد توزعت الأسئلة على قسمين رئيسيين كما يلي:

- القسم الأول: يضم أسئلة عامة شخصية متضمنة للبيانات النوعية عن أفراد العينة.

- **القسم الثاني:** يضم مجموعة من الأسئلة للتعرف على دور محافظ الحسابات في تحقيق مبادئ الحوكمة.

و لقد اعتمدنا مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale) الذي يحتمل خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، ويسهل بالتالي ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 01: يوضح مقياس الإجابة لسلم لكارث الخماسي

التصنيف	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
الدرجة	5	4	3	2	1

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (SPSS) الإصدار 20 لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل قاعدة بيانات ليترجمها إلى رسومات بيانية، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل بغية التحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها، وتحليلها عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية، التي تتمثل فيما يلي :

- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان.
- قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الاستبيان بالاستناد إلى إجابات أو اختيارات أفراد العينة المشار إليها.

- اختبار الاستبيان باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's α) للتأكد من صدق أدوات الدراسة.

- الانحراف المعياري لمعرفة مدى تشتت القيم حول أوساطها الحسابية

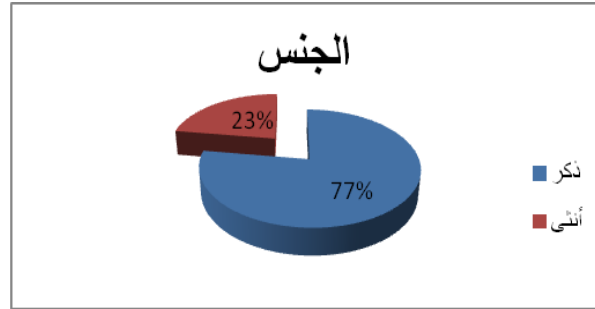
***خصائص وسمات العينة:**

الجدول رقم 02: توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	24	77.4%
أنثى	7	22.6%
المجموع	31	% 100

المصدر: من إعداد الباحث (اعتماداً على SPSS)

الشكل رقم 01: تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الباحث (اعتماداً على SPSS)

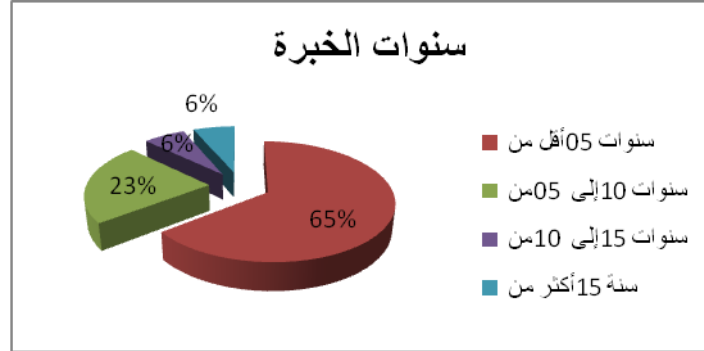
يبين الشكل أعلاه أن نسبة 23% وهو إناث ونسبة 77% هم ذكور وهي أعلى نسبة هذا يدل على أن معظم المساهمين في الشركات الذين شملتهم الدراسة أغلبهم ذكور وهذا يعود إلى طابع الفكري المنتشر لدى أغلبية الاقتصاديين.

الجدول رقم 03: توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

عدد السنوات	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 05 سنوات	20	64.5
من 05 إلى 10 سنوات	7	7
من 10 إلى 15 سنوات	2	6.5
أكثر من 15 سنة	2	6.5
المجموع	31	100

المصدر: من إعداد الباحث (اعتماداً على SPSS)

الشكل رقم 02: تمثيل عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الباحث (اعتماداً على SPSS)

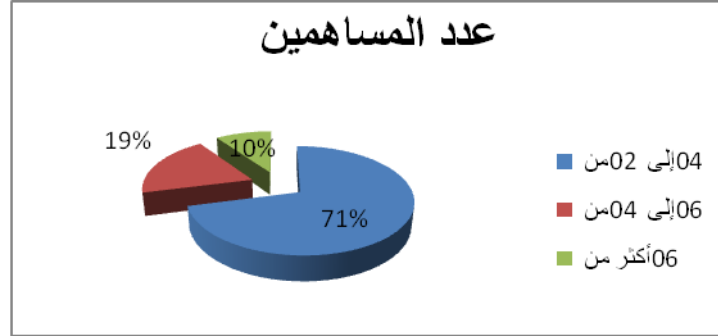
يبين الشكل أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة كانت أقل من 5 سنوات، تليها نسبة ما بين 05 إلى 10 سنوات مما يوضح لنا أن غالبية هذه المؤسسات قد تكون حديثة التكوين أو احتمال أن غالبية العمال حديثي التخرج.

الجدول رقم 03: توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد المساهم

عدد المساهمين	التكرار	النسبة
من 2 إلى 4 مساهم	37	76 %
من 4 إلى 6 مساهم	7	14 %
أكثر من 6 مساهم	5	10 %
المجموع	49	100 %

المصدر: من إعداد الباحث (اعتماداً على SPSS)

الشكل رقم 03: تمثيل عينة الدراسة حسب متغير عدد المساهمين



المصدر: من إعداد الباحث (اعتماداً على SPSS)

يبين الشكل أن النسبة الأكبر كانت للمساهمين ما بين 2 إلى 4 وتوزعت باقي النسب من 4 إلى أكثر من 6 مساهمين، دلالة على غياب فكر الشراكة لدى أن أغلبية الشركات حديثة الإنشاء.

الجدول رقم 04: ثبات وصدق جميع فقرات الاستبيان فقرات

عدد الأسئلة	معامل الفا كرونباخ
28	0.89

من خلال حساب معامل الثبات الفاكرونباخ من أجل مدى صدق الأسئلة مجمعة وجدناه مرتفع جدا أي أقصاه وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على أن الإجابات كانت صحيحة وموفقة ومتوافقة فيما بينها. تحليل نتائج الاستبيان حسب كل مبدأ من مبادئ الحوكمة وفيما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تحقيق هذه المبادئ.

1- توزيع عينة الدراسة على أساس المبدأ الأول لحوكمة المؤسسات

الجدول رقم 05: نتائج آراء عينة الدراسة حول المبدأ الأول

المبدأ الأول: توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسة								
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاستجابات					التكرارات النسبة	العبارات
		غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق جدا	موافق	ت (%)	
		1	1	12	13	4	ت	
0.886	3.58	%3	3%	39%	42%	%13	(%)	مراقبة مختلف المسؤوليات التي تم توزيعها على العمال وفق القانون الداخلي للمؤسسة أو الشركة.

0.624	4.55	1	1	1	12	16	ت	الحد من الفساد المالي والإداري
		3%	3%	3%	39%	52%	(%)	
0.938	3.71	1	2	7	16	5	ت	التأثر ومراقبة المردودية الاقتصادية للمؤسسة.
		3%	6%	23%	52%	16%	(%)	
1.050	3.65	1	4	6	14	6	ت	إعطاء السلطة للمسؤولين للقيام بواجباتهم بنزاهة.
		3%	13%	19%	45%	19%	(%)	
0.6119	3.871	1	2	6.5	13.7	7.75	ت	معدل مجموع تكرارات المبدأ الأول
		3%	21%	12%	44%	25%	(%)	

المصدر: من إعداد الباحث (اعتماداً على SPSS)

يتضح من الجدول أعلاه المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول المبدأ الأول بجميع عباراتها بشكل عام كان (3.871) الذي يقع بين [3 و 4]، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي من (3.40 إلى 4.19)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق، والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة، بدرجات متقاربة، أي أن أفراد عينة الدراسة يرون دور محافظ الحسابات مرتفع نسبياً في تحقيق المبدأ الأول ولكن بدرجات متفاوتة حسب الأسئلة المكونة لها.

2- توزيع عينة الدراسة على أساس المبدأ الثاني لحوكمة المؤسسات

الجدول رقم 07: نظرة عينة الدراسة حول المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهم

المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهم							
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاستجابات					التكرارات النسبية
		غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق جدا	موافق	
0.638	4.16	0	0	4	18	9	ت (%)
		0	0	13%	58%	29%	(%)
		0	0	9	10	12	ت

15-مساعدة المساهمين في الحصول على معلومات متعلقة بالمؤسسة في الوقت المناسب وبشكل منتظم

16-إعطاء نظرة للمساهمين عن

0.831	4.10	0	0	29%	32%	39%	(%)	حقوقهم المتعلقة بنصيبهم في الأرباح
0.925	3.45	1	3	11	13	3	ت	17-إبراز حقوق المساهمين في انتخاب مجلس الإدارة حضورياً أو غيابياً.
		3%	10%	35%	42%	10%	(%)	
1.029	3.48	1	4	10	11	5	ت	إبراز حق المساهمين في المشاركة في التصويت في الجمعيات العامة
		3%	13%	32%	35%	16%	(%)	
0.807	3.58	0	3	10	15	3	ت	إعطاء نظرة في نقل أو تحويل ملكية الأسهم.
		0	10%	32%	48%	10%	(%)	
		0	2	5	11	13	ت	إبراز حقوق المساهمين في الحصول على تعويض في حالة انتهاك حقوقه

وتعرضها للمخاطر، ومحاسبة المتسببين في ذلك؟	%	42%	36%	16%	6%	0	4.13	0.922
معدل مجموع تكرارات المبدأ الثاني	ت	7	13	8	3	1	3.817	0.634
	(%)	23%	42%	26%	10%	3%		

المصدر: من إعداد الباحث (اعتماداً على SPSS)

تشير الأرقام في الجدول رقم (07) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالمبدأ الثاني والمتمثل في حماية حقوق المساهمين، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.817 والذي يقع بين [3 و 4]، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي من (3.40 إلى 4.19)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق، والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة، بدرجات متقاربة

3- توزيع عينة الدراسة على أساس المبدأ الثالث لحوكمة المؤسسات

الجدول رقم 08: نتائج آراء عينة الدراسة حول المبدأ الثالث لحوكمة المؤسسات

0.882	3.61	1	2	8	17	3	ت	التكفل بمختلف العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات وإبلاغ ومعاملة المساهمين بطريقة متكافئة.
		%3	6.5%	%26	55%	10%	(%)	
0.806	4.13	0	0	8	11	12	ت	يجب منع تداول أسهم بصورة سرية أي يجب أن تتم بالإفصاح والشفافية.
		0	0	26%	35%	39%	(%)	
0.62033	3.9758	0.25	0.75	7.75	13	9.25	ت	معدل تكرارات المبدأ الثالث
		1%	2%	25%	42%	30%	(%)	

المصدر: من إعداد الباحث (اعتماداً على SPSS)

تشير الأرقام في الجدول إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالمبدأ الثالث والمتمثل في المعاملة المتساوية للمساهمين، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.9758 من 5) والذي يقع بين [3 و 4]، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات لكارتر الخماسي من (3.40 إلى 4.19)، وانحراف معياري مقدر ب 0.62033 وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة، بدرجات متقاربة.

4- توزيع عينة الدراسة على أساس المبدأ الرابع لحوكمة المؤسسات.

الجدول رقم 09: توزيع عينة الدراسة على أساس المبدأ الرابع لحوكمة المؤسسات

المبدأ الرابع: الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح							
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاستجابات					التكرارات النسبة
		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا	ت (%)
1.016	4.03	1	1	6	11	12	ت
		3%	3%	19%	35%	39%	(%)
0.831	3.90	0	1	8	10	12	ت
		%0	3%	26%	32%	39%	(%)
		0	3	12	8	8	ت

0.979	3.68	%0	10%	39%	26%	26%	(%)	آليات تحسين مستوى الأداء .
0.806	3.87	0	2	6	17	6	ت	إعطاء نظرة لأصحاب المصالح بأن لهم الحق في الحصول على معلومات بصفة دورية عن أداء المؤسسة وفي الوقت المناسب
		%0	6%	19%	55%	19%	(%)	
0.908	3.87	025	1.75	8	11.5	9.5	ت	معدل الإجابات للمبدأ الرابع
		%1	%6	26%	37%	31%	(%)	

المصدر: من إعداد الباحث (اعتماداً على SPSS)

تشير الأرقام في الجدول إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالمبدأ الرابع والمتمثل في " الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح "، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.87 من 5) والذي يقع بين [3 و 4]، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات لكارث الخماسي من (3.40 إلى 4.19) وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق، وانحراف معياري مقدّر ب 0.908، التي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة، بدرجات متقاربة.

5- توزيع عينة الدراسة على أساس المبدأ الخامس لحوكمة المؤسسات

الجدول رقم 10: نتائج آراء عينة الدراسة حول المبدأ الخامس لحوكمة المؤسسات

المبدأ الخامس الإفصاح والشفافية							
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاستجابات					التكرارات النسبة
		غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جد	ت (%)
0.729	4.26	0	0	5	13	13	ت
		0%	0%	16%	42%	42%	(%)
0.746	4.10	0	0	7	14	10	ت
		0%	0%	23%	45%	32%	(%)

إعطاء نظرة عن الإفصاح في الوقت المناسب عن وضع المالي للمؤسسة، أداءها الرقابة عليها وحقوق الملكية.

بلورة والإفصاح عن أهداف المؤسسة.

0.898	3.84	0	1	9	14	7	ت	التعريف أكثر والإفصاح عن سياسة التحفيز ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الأساسيين.
		0%	3%	29%	45%	23%	(%)	
1.046	4.19	1	1	5	8	16	ت	التعريف بالمخاطر المالية المتوقع.
		3%	3%	16%	26%	52%	(%)	
0.93	4.26	0	1	4	11	15	ت	34-من أجل تقديم صورة عن الوضعية المالية وأداءها لمجلس الإدارة.
		0%	3%	13%	35%	48%	(%)	
0.6624	4.012	0.2	0.6	6	12	12.2	ت	معدل الإجابات للمبدأ الخامس
		1%	2%	19%	39%	4%	(%)	

المصدر: من إعداد الباحث (اعتماداً على SPSS)

تشير الأرقام في الجدول إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالمبدأ الرابع والمتمثل في " الإفصاح والشفافية"، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (4.012 من 5) والذي يقع بين [4 و 5]، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات لكارث الخماسي من (4.20 إلى 5) وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق جداً، وانحراف معياري مقدّر بـ 0.6624، وهذه النتائج تؤكد رضا غالبية أفراد العينة، بدرجات متقاربة.

6-توزيع عينة الدراسة على أساس المبدأ السادس لحوكمة المؤسسات

الجدول رقم 11: نتائج آراء عينة الدراسة حول المبدأ السادس لحوكمة المؤسسات

0.831	3.90	0%	3%	29%	42%	26%	(%)	المساهمين.
0.798	3.65	0	2	11	14	4	ت	37-الحكم الموضوعي المستقل والوقت المناسب لإتاحة المعلومات.
		0%	7%	35%	45%	13%	(%)	
1.110	4.03	1	2	6	8	14	ت	38-المعاملة العادلة للمساهمين وتطبيق المعايير الأخلاقية.
		3%	6%	19%	26%	45%	(%)	
0.707	3.95	1	1	7	12	10	ت	معدل الإجابات للمبدأ السادس
		2%	5%	14%	47%	32%	(%)	

المصدر: من إعداد الباحث (اعتماداً على SPSS)

تشير الأرقام في الجدول إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالمبدأ السادس والمتمثل في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.95 من 5) والذي يقع بين [3 و 4]، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي من (3.40 إلى 4.19)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق، والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة، بدرجات مقاربة.

وهنا نقوم بترتيب المبادئ حسب معامل الاختلاف حسب كل مبدأ من مبادئ الحوكمة:

الجدول رقم 12: يوضح درجة أهمية محافظ الحسابات في تحقيق مبادئ الحوكمة

المبادئ	الانحراف المعياري (أ)	المتوسط الحسابي (ب)	معامل الاختلاف (أ) / (ب)	الرتبة
المبدأ الأول	0.6119	3.871	0.158	02
المبدأ الثاني	0.634	3.817	0.166	04
المبدأ الثالث	0.620	3.975	0.155	01
المبدأ الرابع	0.908	3.870	0.234	06
المبدأ الخامس	0.662	4.012	0.165	03
المبدأ السادس	0.707	3.95	0.178	05

المصدر: من إعداد الباحث (اعتماداً على SPSS)

يبين الجدول الموضح أعلاه مدى تأثير وأهمية محافظ الحسابات في تحقيق كل مبدأ من مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وذلك

بالاعتماد على معامل الاختلاف، والذي سمح لنا بترتيب مبادئ الحوكمة وفقا لأهميتها، توصلنا من خلال هذا الجدول أن دور محافظ الحسابات في تحقيق المبدأ الثالث والمتمثل في "المعاملة المتساوية بين المساهمين" يمثل المبدأ الأكثر أهمية في نظر أفراد عينة الدراسة، وهذا يدل على اهتمام محافظ الحسابات بتساوي المعاملة بين المساهمين في المؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال الحرص على نقل و تحويل الأسهم و حصول كل مساهم على المعلومات الخاصة بالشركة بصفة دورية.

-الخاتمة:

في ختام هذه الدراسة، نخلص إلى القول بأن المساهمين في المؤسسات الجزائرية صارت لديهم ثقافة مقبولة حول مدقق الحسابات ودوره في المؤسسة ويرجع ذلك لعدة أسباب يأتي في مقدمتها الإلزامية القانونية التي فرضتها الدولة في هذا الإطار، ناهيك عن أهميته الاقتصادية والتسييرية للمؤسسة والمساهمين معا، كما تبين لنا من خلال الدراسة الميدانية أن المساهمين محل الدراسة لديهم ثقافة مقبولة حول حوكمة المؤسسات، بل وأن أغلبهم أكدوا على أهمية مدقق الحسابات في تحقيق مختلف مبادئ الحوكمة في المؤسسات التي هم مساهمين فيها.

كما تبين لنا من خلال هذه الدراسة أن هناك اختلاف في درجة أهمية مدقق الحسابات في تحقيق مختلف مبادئ حوكمة المؤسسات وفق لنظرة المساهمين المعنيين بهذه الدراسة وإن كان هذا الاختلاف ليس بالاختلاف الكبير، إذ كانت النتائج متقاربة في مجملها مع إعطاء أهمية أكبر لدور مدقق الحسابات في حماية حقوق المساهمين بالدرجة الأولى.

-نتائج الدراسة:

تعتبر حوكمة المؤسسات على أنها القواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة المؤسسة من جهة وحملة الأسهم وأصحاب المصالح

من جهة أخرى.

إن توفر مدقق الحسابات على خبرة مهنية ودراية كافية بعمليات وإجراءات المؤسسة يمكنه من التكيف مع متطلبات تطبيق حوكمة المؤسسات.

يُعتبر تقرير مدقق الحسابات وسيلة من الوسائل التي تضمن تحقيق حوكمة المؤسسات من خلال تدقيق القوائم المالية والكشف الحقيقي عن مختلف المعلومات المالية لكل من المساهمين والأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة.

- أهم التوصيات:

- ✓ ضرورة إلزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتطبيق مبادئ الحوكمة، وتوفير كل الأطر القانونية والمؤسسية لها.
- ✓ العمل على بذل المزيد من الجهود والمتابعة للمستجدات المتعلقة بتطبيق قواعد الحوكمة في المؤسسات بهدف تنميه الوعي والدور الاستثماري في المجتمع.
- ✓ ضرورة متابعة ومعاينة المؤسسات التي تخل بمبادئ التدقيق المالي والمحاسبي والحوكمة.
- ✓ التركيز على تشريعات الحكم الراشد مع إعطاء الوقت والظروف المناسبة لتطبيقها.
- ✓

قائمة المراجع:

1. عدنان بن حيدر درويش، حوكمة المؤسسات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007.
2. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، مفاهيم - مبادئ، تجارب، متطلبات، دارالجامعية، القاهرة 2008.

3. عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، الحوكمة المؤسسية، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، 2008.
4. محمد نصر الهواري وآخرون، المراجعة-تأصيل عملي-ممارسة عملية، مكتبة دعم الكتاب الجامعي، عمان، 2000.
5. عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة.
6. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة 'الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
7. وليم توماس، أمرسون هنكي، تعريف ومراجعة، أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر السعودية، 1997.
8. محمد ابراهيم موسى، حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية، دار الجامعة الجديدة 2010.
9. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العملية والعلمية لتدقيق الحسابات "نظري وعلمي"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1998.
10. عبد الوهاب نصرالله، خدمات مراقبة الحسابات لسوق المال "المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية.
11. مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، ملتقى وطني حول الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري و المالي، بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012.
12. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، القاهرة 2007.
13. يونس محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق،

مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000.

14. Philipe Laurent, et pierre Tcherkowsky, pratique de l'audit opérationnel les éditions d'organisation, paris, 1992.
15. Guide Pour L'audit de l'information financière des entreprises, 1ere edition, runod, paris, 1991.