

أثر مجلس الإدارة على جودة المراجعة المالية في الجزائر

حمادي نبيل – جامعة المدية.

الملخص: بتحول الجزائر إلى نمط اقتصاد السوق قامت بالعديد من الإصلاحات، منها إصلاح المراجعة المالية للرقى بها إلى مستوى الجودة. تأتي هذه الدراسة لتوضيح كيفية تأثير مواصفات أعضاء مجلس إدارة المؤسسات العمومية الجزائرية ووظائفه كمتغيرين مستقلين على تحسين جودة المراجعة المالية كمتغير تابع، وذلك من خلال وصف المتغيرات السابقة من الناحية القانونية، ومن ثم قياس واقعها في الجزائر، وفي الأخير تقدير واختبار نموذج الدراسة.

الكلمات المفتاح: مجلس الإدارة، جودة المراجعة، الحوكمة.

Résumé : Après son revirement vers une économie de marché, l'Algérie a effectué plusieurs réformes. Parmi lesquelles celle de l'audit financier dans le but de l'améliorer et d'atteindre ainsi le niveau de la qualité. La présente étude a pour objet de clarifier la façon dont les caractéristiques des membres du conseil d'administration des entreprises publiques algériennes et leurs fonctions - en tant que deux variables indépendantes- influencent l'amélioration de la qualité de l'audit financier - en tant que variable dépendante -. Et ce, par le biais de la description légale de ces variables puis la mesure de leur réalité en Algérie. Enfin, nous présenterons une estimation et un test de l'échantillon d'étude.

مقدمة:

شهد الاقتصاد العالمي خلال العقدين الماضيين عدة أزمات مالية نتيجة ممارسات غير سليمة من إدارات المؤسسات المفلسة (مثل شركة أنرون للطاقة سنة 2001)، كما ارتبطت هذه الأزمات، بأخطاء أو غش في حسابات تلك المؤسسات، وتلقت مكاتب المراجعة العالمية (مثل مكتب أندرسون) اللوم، إما بسبب المشاركة في الغش والأخطاء، أو لعدم الكشف عنها⁽¹⁾، الأمر الذي أدى إلى تزايد الاهتمام الدولي بتوفير إدارة أقوى للشركات، تقوم على أسس ومبادئ أطلق عليها "حوكمة الشركات" تهتم بتوفير نظم فعالة للرقابة الداخلية على المؤسسة، كتحسين مواصفات ووظائف مجلس الإدارة بالشركة.

من بين الدول التي شملها الاهتمام الدولي بالحوكمة نجد الجزائر، نظرا للظروف والتغيرات التي شهدتها الاقتصاد الوطني منذ نهاية ثمانينات القرن الماضي، بداية بمنح الاستقلالية للمؤسسات العمومية، مروراً بالإصلاحات التي فرضها صندوق النقد الدولي، والتي نتج عنها التحول إلى نمط اقتصاد السوق، وما سائر ذلك من خوصصة للمؤسسات، وبروز قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وزيادة الاستثمار الأجنبي المباشر عن طريق المؤسسات المتعددة الجنسيات.

مواكبة الجزائر لهذه التغيرات، تطلب منها القيام بالعديد من الإصلاحات، منها: إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سنة 2009، إصلاح محاسبة المؤسسات الاقتصادية بإصدار نظام محاسبي جديد بدأ العمل به في 2010، والاهتمام بتطوير المراجعة المالية، لتحقيق مستوى مقبول من جودة المهنة، كإحدى متطلبات هذا الواقع الجديد، بإصدار قانون تنظيم المهنة في جوان 2010 وما تبعه من مراسيم تنظيمية.

في إطار التغيرات التي شهدتها الجزائر، والإصلاحات التي قامت بها، نحس بأهمية التطرق لموضوع علاقة الآثار الممكنة لمجلس الإدارة على جودة المراجعة المالية، انطلاقاً من أن تطوير طريقة عمل مجلس الإدارة، سيكون له أثر على جودة المراجعة المالية، حيث نجد مجلس الإدارة واللجان التابعة له مثل لجنة المراجعة، هي المسؤولة عن تقييم أداء المراجع المالي الخارجي وتحديد أتعابه.

بهذا نتلخص مشكلة هذه الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: كيف سيؤثر مجلس الإدارة في المؤسسات الجزائرية على جودة المراجعة المالية؟

(1) لمزيد من المعلومات حول ظروف انهيار شركة أنرون ومسؤولية مكتب المراجعة أندرسون، راجع: عبد الوهاب علي، شحاته السيد. مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة. الطبعة الأولى. مصر: الدار الجامعية، 2007/2006، ص 128-147.

كإجابة قبلية عن التساؤل نقترح الفرضية التالية: "حسن اختيار أعضاء مجلس الإدارة وقيامهم بالوظائف التي تتطلبها الحوكمة سيزيد من مستوى جودة المراجعة المالية".

وتتبع أهمية الدراسة، من كونها تهدف إلى قياس واقع مواصفات أعضاء المجلس ووظائفه بالمؤسسات الجزائرية، ومن ثم تقديم توصيات من شأنها تحسين طريقة عمله وبما يحقق التأثير الإيجابي على جودة المراجعة المالية، حيث تعتبر هذه الأخيرة، مطلباً رئيسياً للأطراف المتعاملة مع المؤسسة بغرض زيادة ثقتهم بالقوائم المالية للمؤسسة، خصوصاً في ظل غياب سوق مالي كفء بالجزائر، كما أنّ القوائم المالية تعتبر الأساس لاتخاذ أي قرار مالي، ورأي المراجع الذي يعبر فيه عما وصل إليه خلال عمله، ويعدّ بمثابة شهادة على كفاءة وفعالية إدارة المؤسسة، وأنها أعدت القوائم المالية، بطريقة سليمة، دقيقة، ووفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

إنطلاقاً من طبيعة هذا الموضوع، ولتحقيق الأهمية المنتظرة منه، تمّ تقسيمه إلى جزأين أولهما نظري يشتمل على الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث، بينما الجزء الثاني فيتضمن دراسة ميدانية لأثر تطوير طريقة عمل مجلس الإدارة على جودة المراجعة المالية بالجزائر، من خلال وصف واقع طريقة عمل مجلس الإدارة وجودة المراجعة المالية في الجزائر، ثم تقدير واختبار علاقة مجلس الإدارة بجودة المراجعة المالية في الجزائر. لينتهي البحث بخاتمة تشمل النتائج المتوصل إليها واختبار للفرضيات التي تمّ تبنيها، بالإضافة إلى تقديم التوصيات الضرورية، وفتح آفاق مستقبلية للبحث.

1- الدراسات السابقة:

في إطار علاقة مجلس الإدارة بجودة المراجعة المالية حاولت دراسة (Dumontier, Chtourou, 2006)⁽¹⁾ بحث تأثير بعض هياكل الحوكمة (هيكل الملكية، الديون، تكوين مجلس الإدارة) على جودة المراجعة المالية. في 98 شركة تونسية غير مالية، وتم التوصل إلى وجود علاقة إيجابية كبيرة بين احتواء مجلس الإدارة على أعضاء مستقلين، والطلب على جودة المراجعة المالية، وأن آليات حوكمة المؤسسة (بما فيها مجلس الإدارة) لها قدرة على تفسير ما نسبته 71 % من التغيرات الحاصلة لجودة المراجعة في تونس.

(¹) DUMONTIER Pascal, CHTOUROU Sonda. La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : Une étude empirique menée dans le contexte tunisien. 27ème congrès de l'AFC, 11-12 Mai 2006, Tunis: Association Francophone de Comptabilité, p 1-22.

كما درس الباحثان (Finet, Lajmi, 2007) ⁽¹⁾ العلاقة بين آليات حوكمة المؤسسات (تشكيل مجلس الإدارة، لجنة المراجعة) وجودة المراجعة الخارجية في عينة من المؤسسات البلجيكية خلال فترة 2003-2007، وتوصلوا إلى أنّ مجلس الإدارة يسمح بوضع إجراءات خارجية للرقابة بحيث أنّ دوره لم يتأثر بكون أنّ الرئيس المدير العام يمارس في نفس الوقت وظيفة رئيس مجلس الإدارة أم لا، هذا يعني أنّ الرئيس المدير العام يتقبل تعرضه للرقابة، وبالتالي إثبات أنّه ليس متجذراً*، ومنه التأثير الإيجابي على جودة المراجعة، أمّا فيما يتعلّق بلجنة المراجعة فقد لاحظ الباحثان أنّ هناك تأثيراً سلبياً لعمر ولفترة تواجد الرئيس المدير العام كعضو في لجنة المراجعة على جودة المراجعة الخارجية.

واستهلّ الباحث (Adeyemi, Fagbemi, 2010) ⁽²⁾ دراسته من أزمة انهيار كبرى الشركات وعمليات الاحتياّل ذات الصلة التي وقعت في نيجيريا وحول العالم، وما أثارته من شكوك حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسات، وقد أرجع سبب حدوث هذه المشاكل إلى ضعف آليات الحوكمة مثل مجلس الإدارة والمراجعة المالية. ومن الأهداف التي سعت الدراسة إلى تحقيقها بحث العلاقة بين تكوين مجلس الإدارة وجودة المراجعة المالية، وذلك من خلال تقدير نموذج انحدار يجمع بين جودة المراجعة كمتغيّر تابع لعدة متغيرات مستقلة، منها طريقة تشكيل مجلس الإدارة، وذلك لعينة من الشركات المدرجة في بورصة نيجيريا و58 مراجع خارجي. ومن النتائج المتوصل إليها وجود علاقة طردية موجبة بين متغيرات النموذج، كما أنّ خاصية استقلال مجلس الإدارة لها قدرة على تفسير التغيرات الحاصلة في جودة المراجعة المالية بنسبة 36.2 بالمائة.

مما سبق نستنتج أنّ الدراسات التي تمّ عرضها حول علاقة مجلس الإدارة بالمراجعة المالية اتّفتت على وجود علاقة إيجابية بينهما، لكنها اختلفت حول مؤشرات تقييم مجلس الإدارة، فمنها ما ركّز على خصوصية أعضاء المجلس مثل الاستقلالية والكفاءة، ومنها ما

(1) FINET Alain, LAJMI Azhaar. Qualité d'audit et gouvernance d'entreprise: essai d'analyse sur le marché Belge. Bruxelles: Centre de recherche warocque, 2008, p 1-20.

* تجذر المسير يعني سيعيه لبقائه في منصبه أطول مدة ممكنة، بالاعتماد على المعلومات التي بحوزته، والتي يحاول إخفاءها عن بقية أصحاب المصالح وعلى رأسهم الملاك. نقلاً عن: سكاك مراد، هباش فارس. دور التدقيق الاجتماعي في إطار الحوكمة المسؤولة اجتماعياً في ظل الانفتاح الخارجي. الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، 20 و21 أكتوبر 2009، الجزائر: جامعة فرحات عباس، ص 04.

(2) ADEYEMI Semiu, FAGBEMI Temitope. "Audit Quality, Corporate Governance and Firm Characteristics in Nigeria", International Journal of Business and Management. 2010, May, Vol 5, No 5, Canada: Canadian Center of Science and Education, p 169-179.

اعتمد على طبيعة وظائف المجلس، كما تميّزت هذه الدراسات بأنّها حاولت توضيح أثر مجلس الإدارة على جودة المراجعة من وجهة نظر واحدة فقط، فبعضها ركّز على رأي ممارسي مهنة المراجعة، والبعض الآخر ركّز على رأي الأطراف الممثلة لمجلس الإدارة فقط، كما أنّ هذه الدراسات لم تأخذ بعين الاعتبار بعض مؤشرات قياس جودة المراجعة المالية.

كتكملة للدراسات السابقة، تأتي هذه الدراسة لتوضيح أثر طريقة عمل مجلس الإدارة على جودة المراجعة المالية، من خلال:

- قياس مدى تطبيق عيّنة من المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات تطوير طريقة عمل مجلس الإدارة وبما يتوافق ومبادئ الحوكمة؛
- قياس جودة المراجعة المالية، بالاعتماد على مؤشرات جودة ترتبط بخصائص مكتب المراجعة؛ خصائص عملية المراجعة؛ مهام المراجع المالي؛ وأخيرا أسلوب الرقابة على جودة المراجعة؛
- تصميم نموذج إحصائي يربط بين مجلس الإدارة كمتغيّر مستقلّ، وجودة المراجعة كمتغيّر تابع، ومن ثمّ تفسيره، واختبار مدى إمكانية الاعتماد عليه باستخدام عدّة مقاييس اختبار مثل اختبار R^2 ، (T - test)، (F - test).

2- قراءة قانونية لمجلس الإدارة وجودة المراجعة في الجزائر

2-1- قراءة قانونية لمجلس الإدارة:

في فترة التسيير الاشتراكي للمؤسسات العمومية الاقتصادية كان يضمّ مجلس الإدارة العديد من مدراء الوزارة ويترأسه الوزير المعني بالقطاع، وهو مراقب من طرف لجنة مراقبة متكوّنة من ثمانية أعضاء، أربعة منهم ممثلين للدولة، وعضو من البنك المركزي، وعضو من الصندوق الجزائري للتنمية وعضوان من العمّال، وبالنسبة لمهامه فهو يمثل الجهة الفاعلة في التخطيط وفي العمليات الإدارية الإستراتيجية، ابتداء من برامج الاستثمار، توسيع النشاطات، نظام المستخدمين، الهيكل الإداري وغيرها.

وبعد منح الاستقلالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية اعتبر المجلس السلطة العليا فيها، فهو يدير المؤسسة؛ يعرف السياسة الصناعية والتجارية والمالية على المدى القصير والمفكر الرئيسي، والمسيطر في التحليل الإستراتيجي، والواضع للخطط العامة، والسياسات، من أجل ضمان السير الجيد للمؤسسة، واستمرار حياتها، بالإضافة إلى قيامه بالمهام التالية⁽¹⁾:

(¹) SALAH Mohamed. "Le dysfonctionnement de l'entreprise publique économique en Algérie". Revue internationale de droit comparé. [On-line]. Juillet-septembre

- يعتبر حلقة الربط بين الجمعية العامة للمساهمين من جهة، التي تعتبر ذات أسهم، والتي لها سلطة الملكية، وبين إدارة المؤسسة من جهة أخرى، في صورة مديرها الذي يتمتع بسلطة التسيير؛
- التعريف بالسياسة الصناعية والتجارية والمالية على المدى القصير؛
- وضع الإستراتيجية المتوسطة الأجل للشركة؛
- مراقبة النتائج وتعيين أو إقالة الرئيس المكلف بالإدارة؛
- تحديد الآفاق المتوسطة الأجل للمؤسسة، وكذا تطورها وتهيئة المحيط لها؛
بهذا انتقل دور مجلس الإدارة من أداة للتخطيط في فترة التسيير الاشتراكي، إلى أداة لتسيير المؤسسة ومراقبة أدائها، بما يضمن تحقيق أهداف المؤسسة ومصالح بقية الأطراف وعلى رأسهم المساهمين، ومنه المساهمة في تطبيق الحوكمة بالمؤسسة العمومية الاقتصادية.

2-2- قراءة قانونية لجودة المراجعة المالية:

يمكن ردّ بروز الحاجة لجودة المراجعة في الجزائر، إلى صدور القانون 88-01 المحدد لإجراءات استقلالية المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث تحرّرت المؤسسات من القيود المفروضة عليها، وأصبحت تخضع للقانون التجاري، وصار بالإمكان التحول إلى شركات مساهمة أو شركة ذات مسؤولية محدودة، أي مع بداية انفصال ملكية المؤسسات العمومية عن تسييرها في الجزائر، من المفروض أن يزيد الاهتمام بالمراجعة المالية كأداة لحلّ المشاكل التي يمكن أن تنشأ في إطار العلاقة بين المؤسسة المستقلة ماليًا وشركائها، كمشكل اللاتماثل في المعلومات، أي الاختلاف في حجم ونوعية المعلومات التي تمتلكها الأطراف المتعاقدة في المؤسسة، مثل: المسير، شركة تسيير مساهمات الدولة، العمال... الخ. وهذه المشكلة تكون مقصودة من طرف مسير المؤسسة، باعتبار أن المعلومات المالية هي الأساس التي يتم من خلاله: تقييم أداء الإدارة، دراسة المركز المالي للمؤسسة، وتقدير الحوافز والمكافآت للمسير وطاقمه الإداري. ونظرا لأن أصحاب المصالح بعيدون عن المؤسسة العمومية الاقتصادية، ولا يمتلكون الخبرة الكافية للتأكد من نوعية ومضمون المعلومات التي تقدم إليهم من طرف مسير المؤسسة العمومية، فإن احتمال ارتفاع مخاطر التلاعب بالمعلومات المالية نتيجة انخفاض احتمال الكشف عنها تزداد في نظر أصحاب المصالح، الأمر الذي يتطلب ضرورة تدخل طرف ثالث وهو محافظ الحسابات (المراجع المالي) بمستوى مرتفع من الجودة ليثبت لشركة تسيير مساهمات الدولة، والعمال وبقية الأطراف من جهة، أن المعلومات التي تقدم إليهم صادقة (لا تحتوي على الأخطاء) وعادلة (إعدادها تم بدون تحيز لتحقيق مصالح أي طرف في المؤسسة)، ومن جهة أخرى بالنسبة للمسير حتى يضيف المصادقية على المعلومات التي ينشرها.

وتحقيق المراجعة المالية في الجزائر للجودة يتطلب دراسة خاصيّتي الجودة، المتمثلة في كفاءة المراجع والتي تسمح له باكتشاف الأخطاء وحالات الغش، بالإضافة إلى خاصيّة

1991. Vol 43, N°3, Available on the: <<http://www.persee.fr>> (consulted 10/03/2011), p 648-650.

الاستقلالية التي تضمن أن المراجع حيادي وغير منحاز إلى أي طرف متعاقد في المؤسسة. فبالنسبة لكفاءة المراجع فتوجد مجموعة من الشروط لتحقيق هذه الخاصية، وهي:

اكتساب المراجع لشهادة ليسانس في: العلوم المالية، المدرسة العليا للتجارة فرع المالية والمحاسبة، العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ماعدا المالية، علوم التسيير، شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك، شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة¹؛

التسجيل في أحد الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر، فمثلا محافظ الحسابات يسجل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حسب القانون 01-10؛ وتأهيل عملي يتطلب إحدى الشرطين التاليين: أولهما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب أو محافظ حسابات مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب، وحسب القانون 01-10 أصبح يشترط شهادة في محافظة الحسابات، أو خبير محاسبي تقدمها مدارس متخصصة².

إذن تشمل كفاءة المراجع في الجزائر التأهيل العلمي والعملي، مع إلزامية التسجيل في الهيئة المشرفة على المراجعة الخارجية، بالإضافة إلى ضرورة إجراء امتحان كتابي بعد إجراء التربص التطبيقي والعمل لفترة محددة.

وبالنسبة لاستقلال المراجع فقد نظر المشرع الجزائري إليها من ثلاث زوايا: الأخلاقية، المادية والمهنية. فبالنسبة للزاوية الأخلاقية فتتص على ضرورة تحلي المراجع بالحياد؛ الإخلاص؛ والشرعية، كما أضاف القانون 01-10 بعض الشروط الأخلاقية مثل عدم الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

أما بالنسبة للزاوية المادية فأبرز المشرع فيها حالات التنافي لمزاولة المراجعة مثل الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.

كما يمنع محافظ الحسابات من مراقبة حسابات مؤسسة أين يشارك في رأس مالها بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛ ممارسة وظيفة مستشار في الضرائب أو للشؤون القانونية لدى المؤسسة أو المنظمة التي يتم مراقبة ومراجعة حساباتها؛ شغل منصب أجر في المؤسسات أو التنظيمات التي تم مراجعتها في أقل من ثلاث سنوات ماضية.

¹ صديقي مسعود. نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية. الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004، ص 253-254.

² الجمهورية الجزائرية. القانون 01-10، 29 جوان 2010، المادة 08.

أما بالنسبة للزاوية المهنية فقد أبرزت المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري أن للمراجع الحق في طلب توضيحات كافية من مجلس الإدارة أو المديرين، الذين يتعين عليهم الرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار نشاط المؤسسة. كما أشارت المادة 30 و 31 من قانون 91-08 إلى الجهاز المؤهل بتعيين محافظ الحسابات، وضمنته في الجمعية العامة، كما ارفق هذا التعيين بمدده القصوى، إذ تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

مما سبق نستنتج أن استقلال المراجع في الجزائر يرتكز على استقلال الظاهر (العلاقات وتقديم الخدمات الاستشارية) أكثر من استقلال التفكير وإبداء الرأي. كما أن الحاجة لتحسين جودة المراجعة المالية يمكن ربطها بظاهرة استقلال المؤسسات العمومية وما ينتج عنها من مشاكل مع الأطراف التي تتعامل معها، بداية بشركة تسيير مساهمة الدولة.. الخ، كما نجد أن أغلب القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة ركزت على شخص المراجع، وأغفلت سيروية عملية المراجعة التي تحدثت عنها دراسة (2006) (Manita, Pigé, Chemangui, 2005)، بالإضافة إلى إغفال جانب مستوى تكيف أعمال المراجعة حسب

3- واقع مجلس الإدارة وجودة المراجعة المالية في الجزائر:

بعد إجراء القراءة القانونية لكل من مجلس الإدارة وجودة المراجعة المالية، تأتي مرحلة دراسة واقعهما في عينة من المؤسسات الجزائرية، وحسب آراء عينة من ممارسي المهنة، ولكن قبل ذلك سيتم التعريف بمنهجية الدراسة كما يلي:

3-1- منهجية الدراسة التطبيقية:

تحقيقاً لأهداف البحث، المتمثلة في توضيح أثر مجلس الإدارة على جودة المراجعة المالية في الجزائر، فأتجهت الدراسة إلى التعامل مع مجتمعين مختلفين، الأول يمثل مجتمع المؤسسات الاقتصادية العمومية في منطقة الوسط الجزائري، وهذا لجمع بيانات حول واقع مواصفات أعضاء المجلس ووظائفه.

أما مجتمع الدراسة الثاني فيمثل أكاديمي وممارسي مهنة المراجعة المالية في الجزائر من أساتذة، خبراء محاسبة، ومحافظي حسابات، وهذا لجمع بيانات تسمح بقياس مستوى جودة المراجعة المالية في منطقة الوسط الجزائري.

وقد تم أخذ عينة عشوائية من مجتمع الدراسة الأول، بلغت أربع مؤسسات عمومية اقتصادية، تمثلت في: المديرية العامة لمجمع صيدال للأدوية بالجزائر العاصمة، المديرية الجهوية لشركة سونلغاز بالمدينة؛ المديرية العامة لشركة سونطراك بالجزائر العاصمة والمديرية العامة للمؤسسة العمومية لأشغال الطرق بالبلدية. أما بالنسبة إلى مجتمع الدراسة

الثاني فقد تم اختيار 7 مكاتب لخبراء محاسبين، 10 مكاتب لمحافظة الحسابات، و20 أستاذ جامعي متخصص في مجال المراجعة، موزعين على ولايات الوسط: الجزائر العاصمة، البلدية والمدينة.

لجمع بيانات الدراسة تم استخدام أسلوب الاستبيان، بينما لعرضها وتحليلها تم استخدام برنامج التحليل المسمى: "الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية SPSS" طبعة 14 علما أن الاستبيانين تم إعدادهما بالاعتماد على مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للحكومة، وميثاق الحكم الرشيد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر، وبعض الدراسات التي ظهرت بعد أحداث انهيار شركة أنرون ومكتب المراجعة آرثر أندرسون بالولايات المتحدة الأمريكية (عيسى، 2008)¹ (Chemangui, 2005)² (Dumontier, Chtourou, 2006)³ (Manita, Pigé, 2006)⁴.

كما تم تقدير معامل Alpha لاختبار صدق الأداة، كما يلي:

الجدول رقم (1): اختبار صدق الأداة

معامل Alpha croubach	مجموع عبارات الاستبيانين
0.58	18

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.

¹ عيسى سمير. "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات -مع دراسة تطبيقية". مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. 2008، المجلد 45، العدد الثاني، مصر: جامعة الإسكندرية، ص 1-54.

² CHEMANGUI Makram. La problématique de mesure de la qualité d'audit : proposition d'une approche de conception. 26ème congrès. 2005, France: Association Francophone de Comptabilité, p 2-17.

³ DUMONTIER Pascal. CHTOUROU Sonda. La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises: Une étude empirique menée dans le contexte tunisien. 27ème congrès de l'AFC, 11-12 Mai 2006, Tunis: Association Francophone de Comptabilité, p 3-19.

⁴ MANITA Riadh, PIGE Benoit. La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit. 27ème Congrès de: Comptabilité, contrôle, audit et institution(s), 10-11-12 mai 2006, Tunis: Association Francophone de Comptabilité, p 6-16.

الجدول السابق يوضح أنّ معامل Alpha بلغ 0.58 لـ 18 عبارة من مكوّنات الاستبيانين معاً، وهي نسبة أكبر من 0.5 التي تشترط حتى تكون أداة جمع البيانات صادقة.

2-3- وصف مجلس الإدارة:

بلغت العبارات المفسرة لمجلس الإدارة تسع عبارات موزّعة على متغيّرين فرعيين، ترتبط بمواصفات أعضاء مجلس الإدارة ووظائفه، حيث خصّصت عبارتين للمتغيّرة الأولى، وسبع عبارات للمتغيّرة الثانية، والجدول التالي يلخّص نتائج وصف هذه الآلية:

الجدول رقم (2): وصف مجلس الإدارة

العبارة		نعم		لا		محايد	
		التكرار	(%)	التكرار	(%)	التكرار	(%)
مواصفات أعضاء مجلس الإدارة:							
اختيارهم على أساس مبدأ الكفاءة؛		69	65.7	11	10.5	25	23.8
من بينهم عضوين أو ثلاثة أعضاء مستقلّين عن الإدارة والمساهمين ذوي أغلبية الأسهم.		32	30.5	46	43.8	27	25.7
وظائف مجلس الإدارة:							
يطّلع على كلّ معلومة ضرورية لعمله؛		86	81.9	09	8.6	10	9.5
يفهم ويفحص الخطط الإستراتيجية للمؤسسة؛		69	65.7	11	10.5	25	23.8
يفحص الموازنات السنوية المقدّمة من قبل الإدارة؛		77	73.3	6	5.7	22	21.0
فحص القوائم المالية قبل المصادقة قبل مصادقة المراجع؛		77	73.3	21	20	7	6.7
يراقب الأداء ويحمّل المسؤوليات؛		52	49.5	11	10.5	42	40
يضع الأهداف الإستراتيجية، القيم والمبادئ للمؤسسة؛		88	83.8	7	6.7	10	9.5
يوظف أعضاؤه المعلومات التي بحوزتهم لتطوير المؤسسة.		59	56.2	2	1.9	44	41.9

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ أن أعضاء مجلس الإدارة في المتوسط، لا يتم اختيارهم على أساس مبدأ الكفاءة، فمثلاً نجد شركة أشغال الطرقات للوسط يتكون مجلس إدارتها من ستة أعضاء، منهم عضوان من العمال يتم اختيارهما عن طريق الانتخاب، وفي بعض الأحيان لا يكون لدى العمال المنتخبين أي مستوى تعليمي. كما أن المجلس لا يحتوي على عضوين أو ثلاثة أعضاء مستقلين عن الإدارة والمساهمين ذوي أغلبية الأسهم، كما يقوم مجلس الإدارة لمؤسسات عينة البحث في المتوسط، بأربع وظائف من أصل سبعة، أي بنسبة 57 .

3-2- وصف جودة المراجعة المالية

تم الاعتماد على خصائص عملية المراجعة لتحليل واقع جودتها كما يلي:
الجدول رقم (3): وصف جودة المراجعة المالية

العبرة		نعم		لا		محايد	
التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%
تتصف عملية المراجعة بالخصائص التالية:							
100	95.2	00	00	5	4.8		
95	90.5	00	00	10	9.5		
70	66.7	19	18.1	16	15.2		
69	65.7	16	15.2	20	19		
85	81	6	5.7	14	13.3		
97	92.4	3	2.9	5	4.8		
68	64.8	3	2.9	34	32.4		
72	68.6	14	13.3	19	18.1		
92	87.6	3	2.9	10	9.5		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نلاحظ أنَّ عمليات المراجعة المالية لدى مراجعي عينة البحث تتَّصف بأغلب الخصائص الموضَّحة في العبارات أعلاه، ما عدا خاصية تغيير مسؤول المهمة من فترة لأخرى، وتوزيع مهام المراجعة على المساعدين والإشراف عليهم، بالإضافة إلى استخدام الأساليب الإحصائية في عملية المراجعة، وبالتالي فمستوى جودة المراجعة المالية مقبول من وجهة نظر ممارسي المهنة من منظور خصائص عملية المراجعة.

4- نموذج الدراسة

4.1 التعريف به:

لاختبار فرضية وجود تأثير لمجلس الإدارة على جودة المراجعة المالية، سيتم صياغة نموذج انحدار خطي متعدد تعتبر فيه المتغيرات الفرعية لمجلس الإدارة، المتمثلة في مواصفات أعضائه ووظائفه، متغيرات مستقلة، بينما جودة المراجعة المالية متغير تابع، وذلك بالاستناد إلى دراسة (Adeyemi, Fagbemi, 2010) ⁽¹⁾.

للتأكد من وجود علاقة خطية بين متغيرات النموذج، تمَّ حساب الخطأ المعياري للتقدير، وقد بلغت قيمته 1.87، لذلك فإنَّ نموذج الانحدار الخطي المتعدد سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويمكن أن يأخذ الصيغة التالية:

$$\bar{Q} = f(\bar{C}_i) = f(\bar{C}_1, \bar{C}_2) = Q_0 + \beta_1 \bar{C}_1 + \beta_2 \bar{C}_2$$

بحيث:

$\bar{Q}$ القيمة التقديرية لجودة عملية المراجعة، وهي متغيرة تابعة للمتغيرات الفرعية لمجلس الإدارة؛

$\bar{C}_i$: مجلس الإدارة؛

$(\bar{C}_2, \bar{C}_1)$ متغيرات مستقلة، وتمثل على التوالي مواصفات أعضاء مجلس الإدارة $\bar{C}_1$ ، ووظائفه $\bar{C}_2$ ؛

Q_0 : مستوى جودة عملية المراجعة عند عدم انصاف المتغيرات الفرعية لمجلس الإدارة بالمواصفات التي تتطلبها الحوكمة؛

β_1 : الميل الحدي لمواصفات أعضاء مجلس الإدارة، والذي يعني أنه كلما زاد تشكيل المجلس وفق ما تتطلبه الحوكمة بخاصية واحدة، زاد مستوى جودة عملية المراجعة بنسبة β_1 ؛

β_2 : الميل الحدي لوظائف مجلس الإدارة، والذي يعني أنه كلما زادت وظائفه وفق ما تتطلبه الحوكمة بوظيفة واحدة زاد مستوى جودة عملية المراجعة بنسبة β_2 .

4.2 تقدير النموذج واختباره: الجدول التالي يلخص نتائج تقدير واختبار نموذج الدراسة:

⁽¹⁾ ADEYEMI Semiu. FAGBEMI Temitope. "Audit Quality, Corporate Governance and Firm Characteristics in Nigeria". Op. ct, p .

جدول رقم (04): تقدير واختبار نموذج الدراسة

الخطأ المرافق لاختبار F Sig. (F - test)	معامل التحديد R^2	الخطأ المرافق لاختبار T Sig. (T- test)	قيمة المعلمة	
0.0001	0.78	0.0001	15.42	Q_0
		0.0007	0.52	β_1
		0.0004	0.41	β_2

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق يمكن صياغة النموذج المقدّر بالإضافة إلى تقديم التحليلات التالية:

النموذج المقدّر للعلاقة بين المتغيرات الفرعية لمجلس الإدارة وجودة المراجعة المالية يأخذ الصيغة التالية:

$$\bar{Q} = f(\bar{C}_1, \bar{C}_2) = 15.42 + 0.52 \bar{C}_1 + 0.41 \bar{C}_2$$

القيمة الابتدائية لجودة المراجعة (Q_0) في حالة عدم انصاف المتغيرات الفرعية لمجلس الإدارة بالموصفات التي تتطلبها الحوكمة الجيدة في المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية تساوي 15.42 نقطة، من مجموع 27 نقطة، أي ما نسبته 57.11%، وبالتالي فالنسبة المتبقية عن 100% أي 42.89% تمثل نسبة تأثير مجلس الإدارة على جودة عملية المراجعة؛

$\beta_1 = 0.52$ ، يعني أنه كلما زادت درجة اتساق مواصفات أعضاء مجلس الإدارة مع ما تتطلبه الحوكمة بخاصية واحدة (كأن يتم اختيار الأعضاء على أساس مبدأي الاستقلالية والكفاءة)، مع افتراض ثبات المتغيرات الفرعية الأخرى للمجلس، زادت جودة المراجعة بقيمة 1.56 نقطة من مجموع 27 نقطة، أي ما نسبته 5.77% من النسبة الكلية لجودة عملية المراجعة المالية؛

$\beta_2 = 0.41$ ، يعني أنه كلما زادت وظائف مجلس الإدارة مع ما تتطلبه الحوكمة بوظيفة واحدة (كمراقبة الأداء وتحميل المسؤوليات)، مع افتراض ثبات المتغيرات الفرعية الأخرى للمجلس، زادت جودة المراجعة بقيمة 1.23 نقطة من مجموع 27 نقطة، أي ما نسبته 4.55% من النسبة الكلية لجودة عملية المراجعة المالية؛

اختبار (t- test): من الجدول السابق نستنتج أنّ كلّ المتغيرات الفرعية لمجلس الإدارة، كانت معنوية من الناحية الإحصائية حسب اختبار t (عند مستوى معنوية: $P \leq 0.10$)، أي أنّ هذه المتغيرات تعتبر متغيرات مفسرة حقيقية لجودة عملية المراجعة المالية، وبالتالي فالفرضية المقترحة في مقدمة هذه الدراسة صحيحة، أي أنّه توجد علاقة طردية موجبة بين طريقة تشكيل مجلس الإدارة ووظائفه من جهة، وجودة عملية المراجعة المالية من جهة أخرى؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.78 ممّا يعني أنّ المتغيرات الفرعية المستقلة (أعضاء مجلس الإدارة، ووظائفه) استطاعت أن تفسّر 78% من التغيرات الحاصلة في جودة عملية المراجعة، والباقي 22% يعزى إلى عوامل أخرى؛

اختبار (F - test): الخطأ المرافق لإحصائية F بلغ 0.0001 وهو أقل من القيمة 0.05، ممّا يؤكّد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الإحصائية.

الخاتمة: حاولت الدراسة إجراء قراءتين لمجلس الإدارة وجودة المراجعة المالية، أولهما نظرية شملت بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع، من أجل الاعتماد عليها في فهم العلاقة التي تربط بينهما. أما القراءة الثانية فكانت تطبيقية، سعينا من خلالها إلى فهم مضمون مجلس الإدارة وجودة المراجعة المالية من منظور القوانين الجزائرية، ومن ثم حاولنا التعرف على واقع مجلس الإدارة في عينة من المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، بالإضافة إلى واقع جودة المراجعة المالية حسب رأي الأكاديميين والممارسين لمهنة المراجعة في الجزائر، وفي الأخير تم تقدير، تفسير واختبار نموذج انحدار خطي متعدد يربط بين المتغيرتين المستقلتين للمجلس (مواصفات الأعضاء والوظائف) وجودة المراجعة المالية كمتغير تابع.

بالنظر إلى النموذج المقدر وكتقييم إحصائي تم قبول فرضية أن "حسن اختيار أعضاء مجلس الإدارة وقيامهم بالوظائف التي تتطلبها الحوكمة سيزيد من مستوى جودة المراجعة المالية"، حيث تبين أن الميل الحدي لكل من متغيرة طريقة تشكيل أعضاء مجلس الإدارة، ومتغيرة وظائف المجلس، كان موجبا وقد بلغت قيمته على التوالي: 0.52، 0.41، كما أن نتائج الاختبار الجزئي (T- test) والكلي (F - test) كانت مقبولة، وقيمة معامل التحديد التي بلغت 0.78 بينت أن المتغيرات الفرعية لمجلس الإدارة لها قدرة على تفسير التغيرات التي يمكن أن تحصل في جودة عملية المراجعة المالية بنسبة 78 %، وهذا ما يتفق مع دراسة (Adeyemi, Fagbemi, 2010)⁽¹⁾ من حيث العلاقة الطردية الموجبة بين خاصية استقلال مجلس الإدارة وجودة المراجعة المالية، وضعف علاقة الارتباط بينهما في نيجيريا.

بناء على النتائج المتوصل إليها، سيتم تقديم توصيات يمكن الاستفادة منها سواء في الدراسات العلمية أو على مستوى تطبيق الحوكمة في الجزائر من خلال آلية مجلس الإدارة، أو محاولة تحسين جودة مهنة المراجعة المالية، ومن هذه التوصيات:

أ - تحسين تركيبة أعضاء مجلس الإدارة بالمؤسسات الجزائرية، بحيث يتم اختيار الأعضاء على أساس مبدأ الكفاءة والاستقلالية؛

ب - زيادة اهتمام مجلس الإدارة بالوظائف ذات العلاقة بالحوكمة مثل: فهم وفحص الخطط الإستراتيجية، مراقبة الأداء وتحميل المسؤوليات، توظيف أعضائه للمعلومات التي بحوزتهم لتطوير المؤسسة الجزائرية؛

ت - تكوين لجان فرعية لمجلس الإدارة، مثل لجنة مراجعة، تقوم بمهام ترتبط بتحسين أداء وظيفة المراجعة الداخلية، والمساهمة في تحسين جودة المراجعة المالية من خلال التحقق من كفاءة واستقلالية المراجع المالي والتزامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها، بالإضافة إلى الإهتمام بتحسين شكل ومضمون الإفصاح المحاسبي والمالي للمؤسسة؛

ث - تحسين شروط ممارسة مهنة المراجعة المالية، عن طريق جعل معاييرها تقترب من المعايير المتفق عليها دوليا، سواء على مستوى جودة مكاتب المراجعة، أو جودة عملية المراجعة المالية، أو المهام التي يجب على المراجع المالي القيام بها حتى يحقق جودة عمله، بالإضافة إلى تحسين أسلوب الرقابة على جودة المراجعة، سواء الرقابة الذاتية للمكتب، أو رقابة المكاتب لبعضها البعض، أو طبيعة رقابة الهيئات المشرفة على تنظيم المراجعة المالية في الجزائر.

(¹) ADEYEMI Semiu. FAGBEMI Temitope. "Audit Quality, Corporate Governance and Firm Characteristics in Nigeria". Op. cit, p 174.

خامسا: المراجع

المراجع باللغة العربية:

سكاك مراد، هباش فارس. دور التدقيق الاجتماعي في إطار الحوكمة المسؤولة اجتماعيا في ظل الانفتاح الخارجي. الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، 20 و 21 أكتوبر 2009، الجزائر: جامعة فرحات عباس.

عبد الوهاب علي، شحاته السيد. مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة. مصر: الدار الجامعية، 2006/2007.

عفاف أبو زر. استراتيجية مقترحة لتحسين فاعلية الحاكمية المؤسسية في القطاع المصرفي الأردني. دكتوراه فلسفة في المحاسبة، الأردن: جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، 2006.

عيسى سمير. "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح". مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. 2008، المجلد 45، العدد الثاني، مصر: جامعة الإسكندرية.

المراجع باللغة الأجنبية:

DUMONTIER Pascal, CHTOUROU Sonda. La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : Une étude empirique menée dans le contexte tunisien. 27ème congrès de l'AFC, 11-12 Mai 2006, Tunis: Association Francophone de Comptabilité.

CHEMANGUI Makram. La problématique de mesure de la qualité d'audit : proposition d'une approche de conception. 26^{ème} congrès. 2005, France: Association Francophone de Comptabilité.

- DUMONTIER Pascal, CHTOUROU Sonda. La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : Une étude empirique menée dans le contexte tunisien. 27ème congrès de l'AFC, 11-12 Mai 2006, Tunis: Association Francophone de Comptabilité.

MANITA Riadh, PIGE Benoit. La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit, 27ème Congrès de: Comptabilité, contrôle, audit et institution(s), 10-11-12 mai 2006, Tunis: Association Francophone de Comptabilité.

CABY Jérôme, HIRIGOYEN Gérard. La Création de Valeur de l'entreprise. 2^{ème} édition. Paris: Economica, 2001.

ADEYEMI Semiu, FAGBEMI Temitope. "Audit Quality, Corporate Governance and Firm Characteristics in Nigeria", International Journal of Business and Management. 2010, May, Vol 5, No 5, Canada: Canadian Center of Science and Education.

FINET Alain, LAJMI Azhaar. Qualité d'audit et gouvernance d'entreprise: essai d'analyse sur le marché Belge. Bruxelles: Centre de recherche warocque, 2008.