أثر ميكانزمات حوكمة المؤسسات على تحسين جودة التدقيق الخارجي باستخدام النمذجة بالمعادلات الهيكلية

Impact of corporate governance mechanisms on external auditing quality Using Structural Models

تاريخ الاستلام: 2018/06/20 تاريخ قبول النشر:2018/08/15

بوعلي هيشام* د.لشلاش عائشة**
استاذ مساعد قسم أ أستاذة محاضرة قسم ب
جامعة سعيدة - الجزائر المركز الجامعي عين تيموشنت - الجزائر

الملخص

تناولت هذه الدراسة مدى تأثير ميكانزمات حوكمة المؤسسات على تحسين جودة التدقيق الخارجي وذلك من خلال استطلاع آراء عينة من المدققين الخارجيين بمنطقة الغرب الجزائري. تم تحليل بيانات الدراسة باستخدام النمذجة بالمعادلات الهيكلية من خلال برنامج smartpls3 لاختبار فرضيات البحث. و خلصت نتائج دراستنا إلى وجود أثر لتطبيق آليات الحوكمة المتمثلة في مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق الخارجي.فيما تمَّ استبعاد كل من رقابة المساهمين والتدقيق الداخلي .

الكلمات المفتاحية: حوكمة المؤسسات، آليات حوكمة المؤسسات، جودة التدقيق الخارجي،النمذجة بالمعادلات الهيكلية.

Abstract :

The study aims to distinguish the impact of corporate governance mechanisms on external auditing quality. The research is conducted first by interviewing a sample of external auditing in the West of Algeria. Afterwards, analyzing the collected data with using SMART PLS3 for testing the hypotheses. The results reveal the existence of an impact on improving the quality of external auditing by the implementation of governance mechanisms represented in the board of executives and the internal control system, while excluding both the control of shareholders and internal auditing.

keywords :corporate governance, governance mechanisms, external auditing quality Modeling with structural equations.

*e-mail : bouali.hicham1982@gmail.com **e-mail : lachelacheaicha@yahoo.fr

المقدمة:

شكلت حوكمة المؤسسات مجالا واسعا للبحث خاصة بعد أزمة الكساد العالمية حيث تبلورت ملامح هذا المصطلح بالتدريج كمفهومٍ حديث لتسيير المؤسسات الاقتصادية.إذ لقيَ اهتمام العديد من الباحثين فتعددت أبعاده و عناصره من خلال جهود المنظرين.و كان للأحداث الاقتصادية العالمية المعاصرة وللمؤسسات الدولية المختصة الفضلُ في تبني هذا المفهوم ومنحِه صبغةً قانونية و علمية ممنهجة كحل شامل للتعثرات التي شهدها الاقتصاد العالمي إثر الفضائح المالية والأزماتالاقتصادية المعاصرة.

كما أن تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات يرتكز بشكل خاص على تفعيل (ميكانزمات)آليات الرقابة والتي يعتبر التدقيق الخارجي واحدا من أهمها. من خلال التركيز على سُبل تحقيق الاستقلالية التامة للمدقق الخارجي وحمايته من أيّ ضغوطات تعترضه في ممارسة مهامه بحيادية وكفاءة . و لضرورة الاهتمام بنمط تسيير المؤسسات باعتبارها المادة الأولية التي يستخرج منها المدقق مُدخلاته (الأدلة والقرائن) .

فالربط بين مفهوم جودة التدقيق و حوكمة المؤسسات أصبح أمرا حتميا نظرا لوجود علاقة وطيدة تكاملية بين كل آليات حوكمة المؤسسات التي يعتبر التدقيق الخارجي واحدا منها. مما جعل البحوث والدراسات تركز على طبيعة هاته العلاقة ومدى تأثيرها على الارتقاء بجودة التدقيق الخارجي وهذا ما سنحاول أن نسلط عليه الضوء من خلال دراستنا لهذا الموضوع في البيئة الاقتصادية الجزائرية. خاصة بعد تبني الجزائر مفهوم حوكمة المؤسسات من خلال طرح ميثاق الحكم الراشد سنة 2009م وإنشاء مركز حوكمة المؤسسات بالجزائر العاصمة إضافة إلى عدة إصلاحات أخرى للنهوض بالمؤسسة الجزائرية وجعلها قادرة على منافسة المؤسسات العالمية. وكذا خلق غرفة لمراقبة جودة ممارسة مهنة التدقيق الخارجي .مما يستدعي ضرورة الاهتمام والارتقاء بمستوى ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر باعتبارها من أهم المهن المؤثرة على الاقتصاد ككل. ومنه كان السؤال الرئيسي الذي يؤطر هذه الدراسة يتمحور حول :

- ما مدى تأثير آليات حوكمة المؤسسات على جودة التدقيق الخارجي؟

وكإجابة مبدئية على السؤال الرئيسي لهذه الدراسة نقترح الفرضيات التالية:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لرقابة المساهمين على جودة التدقيق الخارجي.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمجلس الإدارة على جودة التدقيق الخارجي.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية على جودة التدقيق الخارجي.

أهمية الدراسة:

تكمنُ أهمية هاته الدراسة كونَها ترصدُ واقعَ جودة التدقيق الخارجي في ظل تطبيق حوكمة المؤسسات في منطقة الغرب الجزائري وذلك من خلال آراء المدققين الخارجيين نظرا لخبرتهم وممارستهم للمهنة وهذا ما يمكّننا من تقديم الاقتراحات المناسبة لتطويرها وجعلها تخدم أكثر تطبيق مبادئ الحوكمة الجيدة.

الدراسات السابقة:

1) دراسة فاطمة الزهراء رقايقية [*]:

تهدف هذه الدراسة الى تبيان الدور الذي يمكن أن يؤديه تدقيق الحسابات باعتباره آلية من آليات تطبيق حوكمة المؤسسات في تحسين وزيادة فعالية جودة المعلومة المالية،معتمدين في ذلك على استبيان موجه لأفراد عينة الدراسة.وقد خلصت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات هي نظام تدار من خلاله المؤسسة من خلال مجموعة من الآليات،كما أن عمل مدقق الحسابات يرتكز على عناصر أساسية تختلف درجة تأثيرها على حوكمة المؤسسات منها مدى موضوعية واستقلالية مدقق الحسابات وجودة أداء عمله).

2) دراسة : [1] **Wafaa MASMOUDI AYADI**

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر ميكانزمات الحوكمة (مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وهيكل الملكية ونسبة الديون) على جودة التدقيق الخارجي التي تم قياسها بناء على التبعية لأحد مكاتب التدقيق العالمية (big 4).فتُبين النتائج المتوصل إليها من خلال الانحدار اللوجستي بأن اجتهاد أعضاء مجلس الإدارة له أثر إيجابي على زيادة الطلب على جودة التدقيق الخارجي .كما تُبين من جهة أخرى من خلال الانحدار الخطي أن هناك أثرا محتملا لبعض ميكانزمات الحوكمةالمتمثلة في (نسبة الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة ووجود لجنة التدقيق ومستوى الديون والملكية من طرف المؤسسات) على جودة التدقيق الخارجي.

3) دراسة: [2] **DUMONTIER Pascal ET Autre**

هدف هذه الدراسة تحديد أثر بعض آليات حوكمة المؤسسات على الطلب على جودة التدقيق الخارجي بالاعتماد على الانحدار المتعدد لقياس الأثر في حوالي 98 مؤسسة اقتصادية. إذ تصنف مكاتب التدقيق ذاتَ جودة حسب انضمامها لأحد فروع مكاتب التدقيق العالمية. و كانت نتائج الدراسة بوجود أثر إيجابي لانضمام أعضاء مستقلين لمجلس الإدارة على الطلب على

[*] فاطمة الزهراء رقايقية، (مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات – دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الجزائرية-)، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية،العدد 01،ديسمبر2014

جودة التدقيق الخارجي.ولايوجد أي علاقة بين نسبة الديون في المؤسسة وكذلك الحجم والموقع الجغرافي للمؤسسة مع الطلب على جودة التدقيق الخارجي.

محاور الدراسة

المحور الأول:الإطار النظري لآليات حوكمة المؤسسات وجودة التدقيق الخارجي

إن التطبيق الفعلي لمبادئ حوكمة المؤسسات يتم من خلال مجموعة من الآليات تختلف تسميتهافي البحوث والدراسات العلمية فهناك من يطلق عليها مصطلح محددات أو ميكانزمات أو أدوات وغيرها. وتصنف عادة إلىصنفين: آليات داخلية أي يتم وضعها ومتابعتها من داخل المؤسسة، وآليات خارجية أي كل ما يتعلق بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات من مصدر أو هيئة أو جهاز خارج المؤسسة.

1. تعريف آليات حوكمة المؤسسات و أنواعها:

تُعرف آليات حوكمة المؤسسات بأنها "مجموع الممارسات التي تُسهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في التطبيق السليم لقواعد حوكمة المؤسسات التي تحدد طبيعة العلاقة بين حملة الأسهم وأصحاب المصالح كافة والتي تضمن للمؤسسة إدارة سليمة ومستقرة للبقاء في بيئة الأعمال".حيث تعمل آليات حوكمة المؤسسات على تعظيم قيمة الشركة وتحسين أدائها وضمان حقوق جميع الأطراف ذات العلاقة من خلال تحديد السلطات والمسائلة وضمان الإفصاح والشفافية.[3]

وكفاءة وفعالية تطبيق هاته الآليات على أرض الواقع يبقى مرهون بعدة عوامل سياسية واقتصادية وقانونية وثقافية التي تختلف من دولة لأخرى .كما أن اجتهاد الباحثين أدى إلى طرح عدة آليات لتطبيق الحوكمة فأشار الباحث zuikofli إلى أن آليات حوكمة المؤسسات تختلف باختلاف نموذج الحوكمة المعتَمَد، فقد اقترح نموذجين: الأول كان نموذج يستند إلى السوق، والنموذج الثاني يستند الى الرقابة، وأن اختلاف خصائص ومتطلبات حوكمة المؤسسات يرجع إلى النموذج المتبع، مما ينعكس على فعالية آليات تطبيقها. وعموما أيا كانت الآليات المطبقة فيتفق غالبية الباحثين الى تقسيمها لآليات داخلية وخارجية.وتبني المؤسسات لهاته الآليات كان له بالغ الأثر على جودة التدقيق الخارجي .

2. آليات حوكمة المؤسسات الداخلية وأثرها على جودة التدقيق الخارجي:

تعددت الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات والتي تسعى من خلالها إلى تطبيق جملة من المبادئ لضمان الحكم الرشيد،و هي تشير إلى مجموعة من العوامل ذات الصلة بالقدرات والموارد الداخلية انطلاقا من رؤية المنظمة واستراتيجيتها وثقافتها وتوزيع السلطات وتحديد المسؤوليات والعلاقات بداخلها وكفاءة مواردها البشرية وقدراتهم المعرفية.كل ماسبق سيؤثر

على قدرة المؤسسات على تبني وتطوير آليات الحوكمة الداخلية.[4] فسنحاول ذكر أهم الآليات التي تم تناولها في الأدبيات والدراسات العلمية، لتبيان أثرها على جودة التدقيق الخارجي.

أولا) مجلس الإدارة وأثره على جودة التدقيق الخارجي:

يمثل مجلس الإدارة أعلى سلطة رقابية داخل المؤسسة وهو الهيئة المسؤولة أمام المستثمرين (الملاك) عن التسيير الأمثل لأملاكهم ،ويتمتع مجلس الإدارة بواسع الصلاحيات لأداء مهامه.

حيث يعد من أبرز آليات حوكمة المؤسسات الداخلية التي تساهم بشكل مباشر في تحسين جودة التدقيق الخارجي وبشكل خاص لجنة التدقيق ،التي تلعب دورا مهما لتزويد المدقق الخارجي بالاستقلالية وتنسق بين عمله وعمل المدقق الداخلي لخلق التكامل بينهما،كما أنها تساهم الى حد كبير في تخفيض الضغوطات التي تواجه المدقق الخارجي فضلا عن كونها تساهم في ضمان صحة التقارير المالية مما يسهل من مهام المدقق من خلال خفض احتمال الغش والخطأ والتحريفات في القوائم المالية.

لهذا يعتبر تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة أحد مبادئ حوكمة المؤسسات فمجلس الإدارة مطالب بضمان نزاهة حسابات المالية للمؤسسة ونظم إعداد قوائمها والتأكد من صحة الأساليب المحاسبية و ثبات الطرق المحاسبية المتبعة .فتحديد مسؤوليات مجلس الإدارة والتركيز خاصة على الجانب المالي والمحاسبي يزيد من فعالية هذا الجهاز ونخص بالذكر النقاط التالية[5]:

- التزام مجلس الإدارة بتطبيق القوانين والتنظيمات التي تساهم في ضمان صحة نظام المعلومات المحاسبي والتقارير المالية وحسن الرقابة عليها ودعم إدارة المخاطر.

- دعم لجنة التدقيق وبالتالي كلا من المدقق الداخلي والخارجي من خلال تسهيل عملية التواصل مع مجلس الإدارة وتوفير الحماية اللازمة.

- يحرص مجلس الإدارة على تطبيق توصيات المدقق الداخلي والخارجي.

- الحرص على إدماج الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة خاصة من ذوي الخبرة المالية والمحاسبية.

- تحديد العقوبات والحرص على تنفيذها في حال ثبوت أيّ تقصير من طرف أعضاء مجلس الإدارة في أداء مهامهم أو تورطهم في إيصال معلومات مضللة لأحد الأطراف ذوي المصلحة.

- فسح المجال أمام أعضاء مجلس الإدارة لمناقشة القضايا الأخلاقية ونشر الإجراءات التي تدعم نشرها في المناخ العام داخل المؤسسة.

- الفصل بين وظيفة رئيس مجلس الإدارة ومدير عام المؤسسة لضمان المسائلة والشفافية والمصداقية.

نستنتج مما سبق أنه كلما التزم مجلس الإدارة بالمسؤولية المسندة إليه ، كلما انعكس ذلك بشكل إيجابي على جودة التدقيق الخارجي.

كما أن الإشارة إلى علاقة مجلس الإدارة - باعتباره آلية مهمة من الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات- بجودة التدقيق الخارجي تؤدي بنا بالضرورة إلى التركيز على نسبة الأعضاء المستقلين الخارجيين من إجمالي عدد الأعضاء داخل المجلس.فتبين عديد دراسات أن الأعضاء الخارجيين المستقلين من خلال دورهم الفعال المتمثل في مراقبة المسيرين ومدى حماية مصالح المساهمين باعتبارهم أكثر استقلالية مما يجعل قراراتهم موضوعية ومحايدة مقارنة بالأعضاء الداخليين، وهذا بدوره سيزيد من الطلب على جودة التدقيق الخارجي، ليتمكن الأعضاء المستقلّين من ممارسة مهامّهم المذكورة،وذلك من خلال الاستفادة من الخدمات المقدمة من طرف المدقق الخارجيخاصة تلك المتعلقة بضمان صحة القوائم المالية التي يتم عرضها على المساهمين وباقي الأطراف ذوي المصلحة.[6] كما تشير دراسة أخرى[7] إلى أن مجلس الإدارة المحوكم يزيد من جودة التدقيق الخارجي من خلال عدد الأعضاء المستقلين؛ هذا من ناحية والفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والمدير العام للمؤسسة هذا من ناحية أخرى؛كشرط أساسي لضمان فعالية المجلس،مما يحسن من جودة التدقيق الخارجي من خلال مطالبته بالتدقيق المعمق نظرا لحياد وموضوعية رئيس مجلس الإدارة، مما يجعله أكثر حرصا على صحة قرارات المجلس، ويزيد من مسائلة المسيرين حول ممارسة مهامهم، مما لا يتعارض مع حقوق أصحاب المصالح.

ثانيا)أثر هيكل الملكية و رقابة المساهمين على جودة التدقيق الخارجي:

زاد الاهتمام بمفهوم هيكل الملكية في ظهور شكل جديد للمؤسسات بسبب انفصال الملكية عن التسيير، بما يعرف بشركات المساهمة أين أشار BERLE et MEANS الى أن المشكلة التي تواجه شركات المساهمة هي تعارُض المصالح، فكلما قل عدد المساهمين زاد ذلك من قدرتهم على ممارسة الرقابة الفعالة خاصة على أداء المسيرين.ويقصد بهيكل الملكية تشكيل رأسمال المؤسسة إما من عدد كبير من المساهمين بما يعرف بالملكية المشتتة لرأسمال. وهذا النمط من الملكية سائد في بعض الدول أين تنشط الأسواق المالية، ويزيد دور الوسطاء، ويزيد الطلب على المعلومات التي تساعد المستثمرين في اتخاذ القرارات. أما النمط الثاني فيتميز بعدد قليل من المستثمرين وغالبا ما يكونوا من نفس العائلة أو من المدراء أين يتم التركيز على الرقابة الداخلية في المؤسسة.

مما سبق نستنتج أن طبيعة هيكل الملكية داخل المؤسسة يؤثر بشكلٍ كبير على اختيار نموذج حوكمة المؤسسات ومدى فعاليتها.فالمؤسسات ذات الملكية المشتتة تركز على أدوات الرقابة الخارجية، كالقوانين التي تفرضها هيئات الأسواق المالية. أما المؤسسات ذات الملكية المركزة تعتمد على أدوات الرقابة الداخلية، وعلى رقابة المساهمين أنفسهم من خلال الجمعية العامة العادية أو التأسيسية، باعتبارها صاحبة السلطة العليا والسيادة القانونية. و ممارسة الضغط على مجلس الإدارة من خلال الرقابة الصارمة والمستمرة.

بهذا الخصوص أشار (G.Charreaux) سنة 1995م إلى أن هيكل الملكية داخل المؤسسة ينقسم الى قسمين أساسيين: نظام الداخليين ونظام الخارجيين، وكلاهما يؤثر بشكل مباشر على تطبيق حوكمة المؤسسات سواء من جانب أداء المؤسسة أو من جانب الرقابة عليها.

مما سبق يتضح أن لكلا النظامين نقاطَ قوة وضعف، مما يفرض توجهات معينة في نموذج الحوكمة المتبع. فالملكية المركزة لرأسمال تجعل المساهمين مسيطرين على قرارات المؤسسة من خلال استحواذهم على نسب عالية من التصويت والضغط على مجلس الإدارة من حيث التحسينُ المستمر لأداء المؤسسة على المدى القريب والبعيد. و تعزيز العلاقات مع المسيرين يفتح المجال أمام توحيد مصالحهم على حساب أقلية المساهمين مما يزيد من مشكلة عدم تماثل المعلومات.

على خلاف نظام الملكية المشتتة أين نجد المساواة في فرص التصويت واتخاذ القرار بين المساهمين نظرا لملكيتهم عددا محدودا من الأسهم مما يقلل نوعا ما من فعالية الرقابة الممارسة من طرفهم على أداء المؤسسة، ويكون التركيز أكبر على تعظيم الأرباح في المدى القريب.وذلك يُضعف من تحقيق الأهداف الاستراتيجية، ويهدد استقرار المؤسسة في ظل حدة المنافسة مما يزيد من احتمال تلاعب المسيرين في صحة القوائم المالية مما يهدد الإفصاح والشفافية في المؤسسة.

لهذا تختلف طرق و ميكانزمات الرقابة باختلاف هيكل الملكية في المؤسسة لبلوغ الحوكمة الجيدة. و مهما اختلف هيكل المساهمين داخل المؤسسة تبقى الحاجة لصحة المعلومات من خلال الثقة التي يمنحها المدقق الخارجي.

ثالثا) التدقيق الداخلي و أثره على جودة التدقيق الخارجي:

زادت أهمية وظيفة التدقيق الداخلي خاصة بعد كِبَر حجم المؤسسات وتعقد أنشطتها فلاقت اهتماما واسعا سواء من طرف الباحثين أو الهيئات المهنية، التي تسعى لإيجاد إطار منهجي ومنظم لمهنة التدقيق الداخلي من خلال إصدار وتطوير المعايير المهنية.

حيث عرّفت لجنة العمل التابعة لمعهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي على أنه "نشاط مستقل و تأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية،يهدف الى تقديم قيمة مضافة للمنظمة ويعمل على تحسين أدائها ويساعد في تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي، لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة وعملية إدارة حوكمة الشركات"[8].

وفيما يلي سنعرض ما يميز وظيفة التدقيق الداخلي في إطار حوكمة المؤسسات لنبين تأثير هذه الوظيفة على جودة التدقيق الخارجي:

- توسيع نطاق عمل المدقق الداخلي بحيث يشمل فحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية وإمداد الإدارة العليا بالمعلومات التي تمكنها من التواصل مع باقي المستويات الإدارية.
- زيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها من خلال تفعيل نقاط القوة والقضاء على نقاط الضعف.
- توفير رقابة فعالة بتكاليف معقولة.
- تقديم الاستشارة ومساعدة الإدارة على التخطيط الاستراتيجي والرقابة على الأداء.
- تقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر.
- ضمان كفاءة الأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة.

يتبين مما سبق أهمية التطورات التي شهدتها وظيفة التدقيق الداخلي من خلال تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مما ينعكس بشكل إيجابي على باقي الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات بما يخدم كل الأطراف ذوي المصلحة.[9] وقد توسع دور وظيفة التدقيق الداخلي مع زيادة المتطلبات التي فرضها قانون Sarbenes-Oxely، وهو يهدف إلى تحسين جودة حوكمة المؤسسات من خلال بيان رقم 404 الذي ألزم الإدارة بالتقييم والتوثيق والتقرير عن فاعلية الرقابة الداخلية، مما انعكس على ضرورة تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي.[10]

وليتمكن المدقق الداخلي من تحقيق الرهانات الجديدة للمهنة وتقديم تقارير تخدم عدة فئات ولا تقتصر فقط على الإدارة العليا، كان لابد من تطوير المعايير المهنية لرفع مستوى الكفاءة والاستقلالية لدى المدقق الداخلي. حيث أصدر معهد المدققين الداخليين (IIA) معايير جديدة سنة 2003م مقسمة إلى فئتين :معايير الصفات المرقمة بالألف،ومعايير الأداء المرقمة بالألفين،تخص الفئة الأولى كل ما يتعلق بالأفراد والمؤسسات المعنية بممارسة مهنة التدقيق الداخلي من حيث المسؤوليات التي يتحمّلها المدقق الداخلي و أداؤه واستقلاليته، وتناولت كذلك العوامل التي تحسن جودة التدقيق الداخلي .أما الفئة الثانية فشملت مؤشرات قياس أداء المدقق الداخلي وكل ما يخص خطوات العمل من التخطيط حتى إصدار التقرير النهائي،

كما تم الإشارة الى تدقيق إدارة المخاطر. فقد أشار المعيار رقم(2130) بشكل مباشر بخصوص دور التدقيق الداخلي في تحسين عمليات الحوكمة من خلال تقييم أهداف المؤسسة ومدى تنفيذها في الواقع العملي وفق ما يخدم كل الفئات المعنية بنشاطها.[11]

وبناءً على ماسبق نستنتج أن مهنة التدقيق الداخلي تشهد تطورات في ثلاثة جوانبَ أساسيةٍ وهي تقييم المخاطر والاستشارات و حوكمة المؤسسات، وبذلك أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي في بيئة الأعمال وظيفةَ دعمٍأساسية للإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق وبشكل خاص التدقيق الخارجي.[12]

عادة ما تربط المدققَ الخارجي علاقةٌ تكاملية مع المدقق الداخلي، نظرا لطبيعة عملهما حيث لا يعوّض الواحد مكانة الآخر. فهناك مجال تعاون واسع بين المدقق الداخلي والخارجي كما أشار الى ذلك محتوى المعيار رقم 610 من معايير التدقيق الدولية.[13]

رابعا) نظام الرقابة الداخلية وأثره على جودة التدقيق الخارجي:

بدء الاهتمام بالرقابة الداخلية في المنظمات مع بداية القرن العشرين، وبشكل خاص بعد أزمة الكساد العالمية، نظرا لضخامة المشاريع والظهور المكثف للشركات متعددة الجنسيات وشركات المساهمة التي تنفصل فيها الملكية عن التسيير. فتعددت الأنشطة داخل المؤسسة وأصبحت أكثر تعقيدا.وأدت هاته الأسباب إلى ضرورة بناء نظام رقابة داخلية فعال لتحقيق أهداف المنظمة .

كل ماسبق ذكره يبين لنا أهمية نظام الرقابة الداخلية كشكل من أشكال الرقابة داخل المؤسسة مما ينعكس على جودة التدقيق الخارجي. فغالبا ما يشار إلى أن تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي يعتبر أحد أهم مراحل التدقيق ، التي تسمح بتحديد نطاق عمل المدقق، من حيث كمم الأدلةِ والقرائنِ ونوعيتها الواجبُ جمعُها لإبداء الرأي حول عدالة ومصداقية الأداء في المؤسسة.فكلما كان نظام الرقابة الداخلية فعالا كلما زادت نقاط القوة وقلّت الإجراءات التحليلية الواجب اتخاذها من طرف المدقق . إذاً فتطوُّر مناهج التدقيق كالمنهج المبني على أساس العينات أو المخاطر يركز بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية،بل النجاح في مهام التدقيق يبقى مرهونا بفعالية هذا النظام.فإذا كان عمل المدقق يبدأ بتقييم نظام الرقابة الداخلية فهو ينتهي بكتابة تقرير حول وضعية هذا النظام، مع ضرورة تقديم التوصيات التي يجدها المدقق مناسبة لمجلس الإدارة والمساهمين والإدارة العليا.

المحور الثاني:الدراسة الميدانية

أولا)تقديم المنهجية العامة للدراسة

للتمكن من معالجة موضوع الدراسة من الجانب الميداني لا بد من اختيار المنهج العلمي المناسب لطبيعة البحث ومتغيراته الأساسية.فاعتمدنا على المنهج الوصفي - التحليلي لعينة من مكاتب المدققين الخارجيين للغرب الجزائري، بصفتهم الهيئة الممثلة للتدقيق الخارجي الإلزامي بالجزائر، ولاستخراج العلاقة والأثر بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع استخدمنا النمذجة بالمعادلات الهيكلية عن طريق برنامج smart pls 3.و تم اختيار هذا الأسلوب لتحليل الظاهرة موضوع الدراسة لقدرته على تزويد الباحثين بنتائجَ أكثرَ دقة، لأنه يتناسب بشكلٍ خاصّ مع المتغيرات الكامنة التي يصعب قياسها في العينات صغيرة الحجم. ويمكن تعريف النمذجة بالمعادلات الهيكلية "بأنها منهجية إحصائية تعتمد على مجموعة من الإجراءات مثل تقنية الانحدار المتعدد والتحليل العاملي،تستخدم لاختبار نموذج نظري بتطبيق سلسلة من معادلات الانحدار"، وبرنامج smart pls هو أحد البرامج المستعملة في النمذجة بالمعادلات الهيكلية، حيث يتناسب بشكل كبير مع تخصصات إدارة الأعمال.فنظرا لجودة النموذج المقدم وتناسبه مع طبيعة البيانات التي تخص الدراسة كل ذلك أدى الى اختيار هذا الأسلوب للتحليل.

ثانيا) عرض و تحليل نتائج الدراسة

1) صدق وتباث الاستبيان

تم عرض الاستبيان على المحكمين بغرض التأكد من الصدق الظاهري للاستبيان، ثم قمنا بالتعديلات اللازمة عليه قبل توزيعه على عينة الدراسة المتمثلة في 27 مكتب تدقيق خارجي بالغرب الجزائري. أما بخصوص اختبار التباث للتأكد من مدى صلاحية الاستبيان كأداة لجمع البيانات قبل تحليلها تم استخدام معامل ألفا كرونباخ الموضح من خلال الجدول رقم (01):

الجدول رقم : (01) معاملات التبات لمحاور الاستبيان

المتغيرات	معامل التباث ألفا كرنباخ
رقابة المساهمين	0,8577
مجلس الإدارة	0,8826
التدقيق الداخلي	0,8775
نظام الرقابة الداخلية	0,7001
جودة التدقيق الخارجي	0,8030
نسبة المعدل العام للتباث	% 93.4

المصدر:من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج smart pls3

2) تقييم صلاحية نموذج القياس

بعد تفريغ البيانات الخاصة بعينة البحث، وبغرض اختبار فرضيات الدراسة يقتضي استخدام برنامج smart pls3 تقييم صلاحية نموذج القياس، ويكون ذلك إذا تحقق شرط صدق التقارب كخطوة أولى، ثم شرط صدق التمايز كخطوة ثانية.

1.2) تحقق شرط التقارب

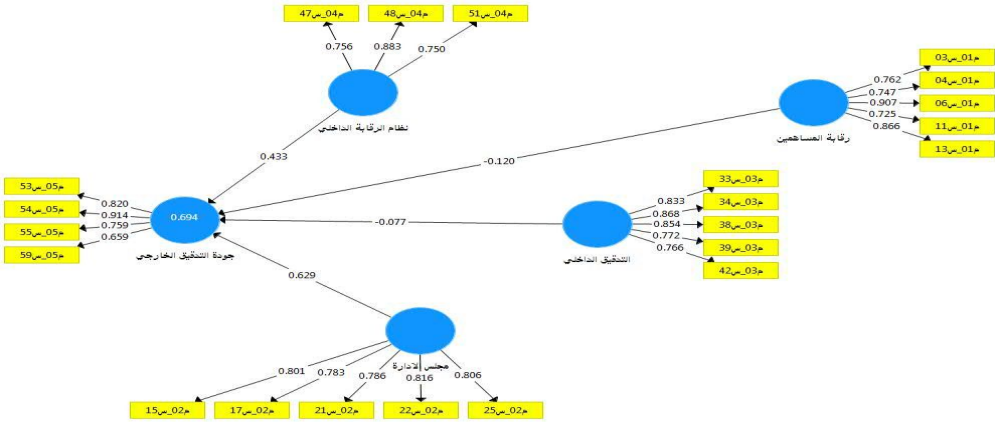
ليتحقق هذا الشرط يجب أن تفوق قيمة Outerloadings≥0.70أي (مصداقية كل سؤال بمفرده ومدى تعبيره عن المتغير) وقيمة AVE≥0.50Average variance Extracted (أي مصداقية كل الأسئلة التي تخص المتغير معا) وقيمة CR≥0.70composedReiability أي مصداقية كل متغيرات الدراسة معا.

الجدول رقم (02) القيم التي تعبر عن تقييم صلاحية النموذج القياسي للدراسة

المتغيرات	AVE	CR
رقابة المساهمين	0,648	0,901
مجلس الادارة	0,638	0,898
التدقيق الداخلي	0,672	0,911
نظام الرقابة الداخلي	0,638	0,840
جودة التدقيق الخارجي	0,870	0,630

المصدر: من إعداد الباحثين من خلال مخرجات smart pls3

الشكل رقم (01) تقييم صلاحية نموذج الدراسة القياسي



المصدر : مخرجات برنامج smart pls 3

نلاحظ من الجدول رقم (02) و ما هو موضح في الشكل رقم (01) أن شرط التقارب محقق.

2.2) تحقق شرط صدق التمايز

يتحقق هذا الشرط من خلال التأكد بعدم وجود تداخل بين العبارات (التي تعبر عن كل متغير في الدراسة) وبين المتغيرات فيما بينها. سنوضح ذلك من خلال الجدولين رقم (03) (04)كمايلي:

الجدول رقم (03) قيمGross laodingلاختبار عدم التداخل بين عبارات محاور الدراسة

الأسئلة	رقابةالمساهمين	مجلس الادارة	التدقيق الداخلي	نظام الرقابة الداخلي	جودة التدقيق الخارجي
م01_س03	0,762	0,427	0,473	0,527	0,384
م01_س04	0,747	0,541	0,468	0,462	0,332
م01_س06	0,907	0,446	0,128	0,473	0,380
م01_س11	0,725	0,470	-0,033	0,219	0,370
م01_س13	0,866	0,321	0,055	0,383	0,232
م02_س15	0,642	0,801	0,266	0,407	0,659
م02_س17	0,374	0,783	0,475	0,450	0,735
م02_س21	0,480	0,786	0,373	0,551	0,506
م02_س22	0,394	0,816	0,630	0,520	0,533
م02_س25	0,350	0,806	0,418	0,464	0,609
م03_س33	0,193	0,328	0,833	0,543	0,381
م03_س34	0,292	0,354	0,868	0,600	0,399
م03_س38	0,284	0,551	0,854	0,535	0,479
م03_س39	0,397	0,514	0,772	0,594	0,420
م03_س42	0,026	0,421	0,766	0,631	0,487
م04_س47	0,631	0,452	0,453	0,756	0,507
م04_س48	0,221	0,526	0,673	0,883	0,685
م04_س51	0,498	0,433	0,564	0,750	0,402
م05_س53	0,222	0,475	0,137	0,442	0,820
م05_س54	0,320	0,697	0,407	0,575	0,914
م05_س55	0,277	0,525	0,557	0,694	0,759
م05_س59	0,549	0,659	0,545	0,443	0,729

المصدر: من إعداد الباحثين باستخدام مخرجات برنامج smart pls3

يتضح من القيم الظاهرة في الجدول (03) أعلاه أن شرط عدم تداخل العبارات التي تعبر عن محاور الدراسة قد تحقق في نموذج الدراسة،لأن كل قيم Gross laoding لكل عبارة في المتغير الكامن الذي وضعت من أجل قياسه أكبر من قيمتها مع باقي متغيرات الدراسة.

الجدول رقم (04) قيم Variablecorelationلتقييم عدم التداخل بين المتغيرات الكامنة

	التدقيق الداخلي	جودة التدقيق الخارجي	رقابة المساهمين	مجلس الادارة	نظام الرقابة الداخلي
التدقيق الداخلي	0,820				
جودة التدقيق الخارجي	0,535	0,794			
رقابة المساهمين	0,285	0,437	0,805		
مجلس الادارة	0,537	0,777	0,562	0,799	
نظام الرقابة الداخلي	0,711	0,689	0,521	0,592	0,799

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج smartpls3

نلاحظ من خلال القيم المبينة للتقارب (Variable corelation) بين المتغيرات الكامنة للدراسة في الجدول (04) أنها تحقق شرط عدم التداخل بين المتغيرات لأن قيمة مؤشر التقارب لكل متغير مع نفسه أكبر من قيمة تداخله مع باقي متغيرات الدراسة.

3) اختبار فرضيات الدراسة باستخدام طريقة مضاعفة حجم العينة boostrap

لاختبار فرضيات الدراسة قسمنا عملنا الى قسمين أساسيين: أولا تقييم صلاحية النموذج الهيكلي و القياسي معا، بحساب معامل GOF الذي يساوي 0.61،ونلاحظ أن قيمته عالية مما يبين صلاحية نموذج الدراسة . وبعد ذلك قمنا بحساب معامل التحديد R2 لتبيان مدى قدرة المتغيرات المستقلة (آليات حوكمة المؤسسات) على تفسير المتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي) ووجدنا قيمة R2 قدرت بـ: 0.69 ، مما يبين أن المتغيرات المستقلة للدراسة لها قدرة عالية على تفسير المتغير التابع لأن67 ≤R2 .والقسم الثاني من متطلبات اختبار الفرضيات يتطلب حساب بعض المؤشرات التي سنعرضها في الجدول رقم (05):

الجدول رقم (05): نتائج اختبار الفرضيات

	Hypotheses	Std .Error	T-Value	P-Value	
H1	رقابة المساهمين تؤثر على جودة التدقيق الخارجي	0.1501	0.7998	0.4239	مرفوضة
H2	مجلس الادارة يؤثر على جودة التدقيق الخارجي	0.1809	3.4774	0.0005	مقبولة
H3	التدقيق الداخلي يؤثر على جودة التدقيق الخارجي	0.1877	0.4079	0.6834	مرفوضة
H4	نظام الرقابة الداخليةتؤثر على جودة التدقيق الخارجي	0.2119	2.0455	0.0409	مقبولة

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات smart pls3

1) اختبار الفرضية الأولى

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لآلية رقابة المساهمين على جودة التدقيق الخارجي

نلاحظ من الجدول رقم(05) أن قيمة T بين رقابة المساهمين وجودة التدقيق الخارجي بلغت 0.7998 وهي قيمة معنوية أقل من 2 وقيمة P بلغت 0.4239 وهي أكبر من 5%، إذا الفرضية الأولى مرفوضة.

ويمكن تفسير عدم تأثير آلية رقابة المساهمين على تحسين جودة التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، نظرا لضعف الرقابة الممارسة من طرف المساهمين وارتكازها على مجلس الإدارة في مؤسسات الأموال الجزائرية. وبالرجوع إلى نصوص المواد في أحكام القانون التجاري، خاصة الأحكام المنظمة لشركات المساهمة، نجد أن حقوق المساهمين ترتكز على حق الحصول على الأرباح، وحق التصويت، وبعض الحقوق المرتبطة بتعيين أعضاء مجلس الإدارة، والمدقق الخارجي وكذا حق عقد اجتماع الجمعية العامة.[14]

فيما لم يشِر المشرع الجزائري إلى كيفية تسهيل ممارسة المساهمين لحقوقهم وحصولهم على المعلومات المناسبة وفي التوقيت الملائم. وكذا لا يوجد أحكام خاصة تحمي فئة صغار المساهمين.كما أن القانون الداخلي للمؤسسات أحيانا لا يتضمن لائحة حوكمة المؤسسات التي يتم من خلالها تحديد واجبات ومسؤوليات المساهمين وكل الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة.وكذا الآليات التي تسمح للمساهمين بالرقابة والمسائلة.

2) اختبار الفرضية الثانية

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لآلية مجلس الإدارة على جودة التدقيق الخارجي

نلاحظ من الجدول رقم(05) أن قيمة T بين مجلس الإدارة وجودة التدقيق الخارجي بلغت 3.4774 وهي قيمة معنوية أكبر من 2 وقيمة Pبلغت 0.0005 وهي أقل من 5% إذا الفرضية الثانية مقبولة أي يوجد أثرإيجابي وعلاقة طردية بين مجلس الإدارة وجودة التدقيق الخارجي.

ونستخلص من النتائج المحصل عليها، أن مجلس الإدارة كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسات له تأثير إيجابي على تحسين جودة التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.وهو أكثر آلية ساهمت في الرفع من ممارسة جودة التدقيق من بين باقي الآليات التي تم دراستها.أي كلما كان أداء مجلس الإدارة خاضعا لمبادئ حوكمة المؤسسات كلما ارتفعت جودة التدقيق.

وحسب رأينا وما تم الاطلاع عليه في الأحكام الصادرة في القانون التجاري المنضم لمؤسسات الأموال في الجزائر أن هذا الأثر الإيجابي يرجع إلى تطوير الأحكام القانونية من خلال طرح إمكانية التسيير الثنائي أو النمط الحديث، الذي يعتمد على مجلس المديرين ومجلس المراقبة. فيختص مجلس المديرين بمهام التسيير فيما يركز مجلس المراقبة - الذي يشبه الى حد كبير مجلس الإدارة في النمط التقليدي- على الرقابة والمسائلة وبالتالي تفعيل أداء مجلس المديرين.

فيتضح من خلال المواد القانونية من المادة رقم (610) حتى المادة رقم (673) التي تتضمن الأحكام القانونية الخاصة بمجلس الإدارة ومجلس المراقبة ومجلس المديرين.[15]أن المشرع الجزائري أولى اهتماما كبيرا لتحديد واجبات ومسؤوليات مجلس الإدارة الذي يعتبر السلطة العليا في المؤسسة، وكذا اعتماد مجلس المراقبة والمديرين يعد قفزة نوعية لتفعيل أداء مجلس الإدارة وفقا لمتطلبات تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.وسنحاول ذكر الجوانب الإيجابية التي ساهمت في ذلك، وكذلك تبيان النقائص التي لاتزال قائمة من خلال مايلي:

حجم مجلس الإدارة في الجزائر يتراوح بين ثلاثة أعضاء و اثنا عشر عضوا مما يجعل حجمه معقولا، حيث أظهرت دراسات الباحثين بخصوص الحجم الأمثل لمجلس الإدارة في ظل الحوكمة، الى أنه كلما كبُر حجم المجلس كلما تأثر أداؤه سلبا والعكس صحيح. و عليه يستحسن أن يكون حجم مجلس الإدارة معقولا ليكون أكثر فعالية.

بخصوص تعيين أعضاء مجلس الإدارة في ظل الحوكمة، يجب أن يكون من طرف المساهمين، وهذا ما نص عليه المشرع كما أشار لمدة تعيين العضو ب(06) سنوات كحد أقصى.

بخصوص حقوق وواجبات أعضاء مجلس الإدارة فلا يحق للعضو أن ينضم لأكثر من خمسة مجالس لشركات مختلفة، وله الحق في مرتب سنوي إضافة الى مكافآت أخرى. كما اشترط المشرع الجزائري للانضمامإلى عضوية مجلس الإدارة توفر بعض الشروط وهي الجنسية الجزائرية لأغلبية الأعضاء، وتوفر شرط النزاهة وكذا توفر صفة المساهم.

وبخصوص رئيس مجلس الإدارة يحق له اختيار مساعديه، وكذا يحق له تقديم الكفالات والضمانات الجبائية أو الجمركية،كما يحق له الفصل في القرارات التي تتعادل حولها أصوات أعضاء مجلس الإدارة، وكذا ممارسة رئاسة الإدارة العليا في الشركة في آن واحد.

نلاحظ مما ورد أعلاه العديدَ من الجوانب الإيجابية، بخصوص ممارسة مهام عضوية ورئاسة مجلس الإدارة، خاصة من حيث الحجم الذي له أثر كبير على فعالية هذا الجهاز. إلا أنه لايزال يوجد بعض النقائص مقارنة بما تنص عليه مبادئ حوكمة المؤسسات.وسنبدأ أولا بشرط امتلاك أسهم الضمان التي لا يمكن تداولها الا بعد انتهاء العضوية،حيث ركز المشرع الجزائري على فكرة أنه امتلاك جزء من رأسمال، يجعل العضو أكثر حرصا على حسن تسيير الشركة، فيما أغفل ما يمكن أن يوفره العضو المستقل، كونه محايدًا ولا ينحاز لمصلحة فئة على حساب فئة أخرى. زيادة على القيمة المضافة التي سيقدمها لمجلس الإدارة بخبرته.

كما يجب أن نشير إلا أن المشرع الجزائري حاول تدارك هذه النقطة من خلال إزالة هذا الشرط، أي ملكية الأسهم، بخصوص أعضاء مجلس المديرين.في حال تبنت المؤسسة التسيير من خلال مجلسي المديرين والرقابة. ولكن لا يزال قائما بالنسبة لأعضاء مجلس المديرين بالرغم من أنه يفترض أنهم يختصون بالرقابة وليس التسيير. كما لا يزال يسمح لرئيس مجلس أن يكون مديرا عاما للشركة في آن واحد وهذا ما يضعف كذلك من فعالية مجلس الإدارة حسب مبادئ حوكمة المؤسسات.

كما أن المشرع الجزائري لم يشِر تماما الى ضرورة تقسيم مجلس الإدارة الى لجان أساسية تمارس المهام حسب اختصاص كل لجنة، خاصة لجنة التدقيق التي بينت الدراسات والأبحاث في ظل حوكمة المؤسسات أهميتَها البالغة لتطبيق مبادئ الحوكمة.كما لم يشر المشرع الجزائري الى عدد الاجتماعات وكيفية الحصول على المعلومات ووسائل الإفصاح والعرض عن القرارات المتوصل اليها .

إذن يمكن الاستنتاج أن تسيير شركات الأموال الجزائرية باتباع النمط الحديث أو الثنائية (مجلس المديرين والرقابة) ينعكس بشكل إيجابي على حوكمة هذه الأجهزة الرقابية الممثلة لمجلس الإدارة مع ضرورة تفعيلها أكثر في المستقبل، من خلال سد بعض الجوانب والفراغات القانونية، خاصة إمكانية الاستعانة بالخبراء المستقلين، وكذا الفصل بين رئاسة مجلس الإدارة و المديرية العامة.

3)اختبار الفرضية الثالثة

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لآلية التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي

يشير الجدول رقم(05) أن قيمة Tبين التدقيق الداخلي وجودة التدقيق الخارجي بلغت 0.4079 وهي قيمة معنوية أقل من 2 وقيمة Pبلغت 0.6834 وهي أكبر من 5% إذا الفرضية الثالثة مرفوضة.

يتبين من خلال النتائج أعلاه بعد إجراء التحليل الإحصائي، أن التدقيق الداخلي لا يؤثر على تحسين جودة التدقيق الخارجي في المؤسساتِ الاقتصادية الجزائرية عيّنةِ الدراسة. ويرجع سبب ذلك حسب رأينا ومن خلال ما اطلعنا عليه من بحوث ودراسات إلى أن التدقيق الداخلي لايزال لايلقى الأهمية اللازمة كأداة داخلية للرقابة والتسيير، لا من جهة المسيرين ولا من جهة المشرع الجزائري. فلايزال التدقيق الداخلي غير إلزامي وحتى إن وجدت خلية تدقيق داخلية في المؤسسة، فغالبا ما يكون الهدف من خلقها هو تقييم الأداء ومراقبة مدى احترام الإجراءات والقوانين.ولا يوجد إدراكٌ ووعيٌ كافٍ من طرف المدققين الداخليين في الجزائر بحجم التطور الهائل الذي يشهده التدقيق الداخلي على المستوى الأكاديمي أو المهني .ويظهر ذلك جليا في معايير التدقيق الدولية التي وضعت رهانات جديدة أمام المدقق الداخلي، سواء من حيث مشاركتُه في إدارة المخاطر أو متابعة تطبيق عمليات الحوكمة، أو دوره كمستشار للإدارة العليا في المؤسسة.وهذا ما يفسر عدم تأثير التدقيق الداخلي في المؤسسات عيّنة البحث على جودة التدقيق الخارجي.حيث أن مبادئ حوكمة المؤسسات تشير إلى أن التدقيق الداخلي أداةٌ مهمة للمسائلة وضمان الشفافية والإفصاح العادل.ويعتبر المدقق الداخلي العينَ الساهرة لمجلس الإدارة للتأكد من سلامة ودقة الأنظمة داخل المؤسسة، وذلك يرجع لدوره الهام في تحديد نقاط الضعف والقوة، كما يراقب سلوكات وتصرفات المسيرين المالية وغير المالية في كافة مجالات ممارسة نشاط المؤسسة.

كما أن التدقيق الداخلي في مجال حوكمة المؤسسات يلقى الدعم من طرف لجنة التدقيق التي تكفل ضمان الاستقلالية، وتنسيق المهام مع المدقق الخارجي. و غياب لجنة التدقيق وعدم اعتمادها في غالبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كذلك يفسر ضعف آلية التدقيق الداخلي وبالتالي عدم تأثيرها على تحسين جودة التدقيق.

4)اختبار الفرضية الرابعة

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لآلية نظام الرقابة الداخلية على جودة التدقيق الخارجي

في الجدول رقم(05) نجد أن قيمة Tبين نظام الرقابة الداخلية وجودة التدقيق الخارجي بلغت 2.0455 وهي قيمة معنوية أكبر من 2 وقيمةPبلغت 0.0409 وهي أقل من 5% إذا الفرضية الرابعة مقبولة. أي يوجد أثر إيجابي وعلاقة طردية بين نظام الرقابة الداخلية وجودة التدقيق الخارجي .

يتبين من خلال النتائج أعلاه بعد إجراء التحليل الاحصائي أن نظام الرقابة الداخلية يؤثر بشكل إيجابي على تحسين جودة التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة.ويرجع سبب ذلك إلى اهتمام المؤسسات بتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، منذ انتهاج

الجزائر اقتصاد السوق الحر، وماتبعه من إصلاحات غيرت مفهوم تسيير المؤسسات، وأولت أهمية كبيرة لاعتماد أساليب التسيير العلمية الحديثة، لاسيما أساليب الرقابة الإدارية والمحاسبيةعلى حد سواء. هذا ما جعل آلية نظام الرقابة الداخلية تؤثر بشكل إيجابي على تحسين جودة التدقيق الخارجي.

الخاتمة:

حاولنا من خلال هذه الدراسة؛ تبيان أثر تطبيق آليات حوكمة المؤسسات، المتمثلة في رقابة المساهمين ومجلس الإدارة والتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية،باعتبارها الآليات التي ركزنا عليها في هاته الدراسة على تحسين جودة التدقيق الخارجي.

وكذلك تبيان أهمية تطبيق آليات حوكمة المؤسسات، ودورها الأساسي في تحسين وتفعيل جودة مهنة التدقيق، وذلك يتجسد في الحرص على تطبيق توصيات المدقق، مما يحسن من نظام الرقابة والتحكم في المؤسسة. ومن خلال التغذية العكسية تتحسن جودة التدقيق الخارجي مستقبلا.

وبإلقاء الضوء على الميدان باتخاذ عينة من المدققين الخارجيين في الغرب الجزائري، تم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام النمذجة بالمعادلات الهيكلية والتي بواسطتها استطعنا التوصل الى النتائج التالية:

فيما يخص اختبار الفرضية الأولى يوجد (أثر ذو دلالة إحصائية لآلية رقابة المساهمين على جودة التدقيق الخارجي) ثم رفض هذه الفرضية. ويرجع ذلك حسب ما تطرقنا اليه في الجانب النظري وآراء المدققين الخارجيين في الجانب الميداني. و حسب رأينا الشخصي إلى طبيعة المؤسسات في البيئة الجزائرية، خاصة مؤسسات القطاع الخاص كون غالبيتها عائلية، أي لا تشترط مستوى علميا معينا لقبول المساهمين للاستثمار ضمن رأسمالها، كونهم من نفس العائلة. وأحيانا نقص الخبرة في مجال إدارة الأعمال، يجعل المستثمر حريصا على تحقيق الأرباح في المدى القصير ويهمل المدى البعيد . إضافة الى عدم الحرص على انضمام أعضاء مستقلين ضمن مجلس الإدارة خوفا من إفشاء الأسرار الداخلية، باعتبار العضو المستقل ليس فردا من نفس العائلة. و حتى المشرع الجزائري يشترط ملكية أسهم الضمان للانضمام إلى مجلس الإدارة، ولم يشر في النصوص القانونية إلى إمكانية الاستعانة بالخبراء الخارجيين. فضعف جهاز مجلس الإدارة يعتبر بمثابة مرآة تعكس ضعف رقابة المساهمين.

و فيما يخص المؤسسات الاقتصادية في القطاع العام، أو من تملك الدولة أكبر نسبة مساهمة في رأسمالها، فيميل المسيرون وأعضاء مجلس الإدارة إلى الرفع من نتائج المؤسسة للحصول على أكبر مكافآت ممكنة، أكثر من اهتمامهم باستمرارية المؤسسة على المدى البعيد.

إذن ضعف رقابة المساهمين واعتماد المساهمين بشكل خاص على الرقابة من خلال الجمعية العامة والمدقق الخارجي ومجلس الإدارة، يفسر عدم تأثيرها على تحسين جودة التدقيق الخارجي وبالتالي هي بحاجة الى امتثال لمبادئ الحوكمة لجعل الرقابة أكثر فعالية مستقبلا .

أما الفرضية الثانية (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لآلية مجلس الإدارة على جودة التدقيق الخارجي) ثم قبول هذه الفرضية، أي يوجد أثر إيجابي وعلاقة طردية بين مجلس الإدارة وجودة التدقيق الخارجي . ويرجع ذلك الى أن المشرع الجزائري يولي أهمية بالغة لإصدار الأحكام التي تنظم هذا الجهاز، وخاصة من خلال إمكانية الاستعانة بمجلس المراقبة ومجلس المديرين.مما جعل المؤسسات الجزائرية ملزمة بتطبيق هذه الأحكام،و مما انعكس بشكل إيجابي على فعالية هذا الجهاز مقارنة بما تنص عليه مبادئ حوكمة المؤسسات، وأدى إلى وجود أثر إيجابي على تحسين جودة التدقيق.

كما توصلنا بخصوص اختبار الفرضية الثالثة (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لآلية التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي) ثم رفض هذه الفرضية. فيرجع ذلك لعدة أسباب نذكر منها: عدم إدراك ووعي المسؤولين، بأهمية خلق خلية تدقيق داخلي، للمساهمة في تفعيل أساليب التسيير داخل المؤسسة خاصة، كون التدقيق الداخلي اختياريا وليس إلزاميا. كما أن عدم إدراك المدققين الداخليين أنفسهم لأهم التطورات والتوجهات الحديثة في ميدان التدقيق الداخلي، يجعل ممارستهم تقتصر على رقابة الأداء فقط، مما ينقص من فعالية هذه الوظيفة.زيادة على صعوبة تحقيق الاستقلالية التامة للمدقق الداخلي، وتعرضه للعديد من الضغوطات مما يزيد الشك في مصداقية تقاريره،وإمكانية الانحياز إلى طرف على حساب الأطراف الأخرى وخاصة الإدارة العليا. مما يجعله -حتى وإنْ وُجد كوظيفة دائمة في المؤسسة- بعيدا عن تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات، وهذا ما يفسر عدم تأثير هذه الآلية على جودة التدقيق الخارجي.حيث يبقى مجال التكامل بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي بعيد المنال في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وأخيرا اختبار الفرضية الرابعة (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لآلية نظام الرقابة الداخلية على جودة التدقيق الخارجي) ثم قبول هذه الفرضية، أي يوجد أثر إيجابي وعلاقة طردية بين نظام الرقابة الداخلية وجودة التدقيق الخارجي .ويرجع ذلك الى أن المؤسسات الجزائرية ملزمة بتطبيق بعض إجراءات الرقابة الداخلية،كما أن تقنيات التسيير وتقييم الأداء تلقى مجال تطبيق واسع خاصة في المؤسسات الخاصة، مما يفسر تأثير هذه الآلية بشكل إيجابي على تحسين جودة التدقيق الخارجي.

وعلى ضوء ماسبق يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- ✓ ضرورة زيادة وعي المساهمين، وتوفير المعلومات اللازمة لهموفي التوقيت المناسب، وتفعيل الآليات التي تمكنهم من المسائلة.
- ✓ ضرورة إعادة النظر في النصوص القانونية والتشريعية التي تنظم عمل الشركات وخاصة شركات المساهمة،من خلال تفعيل دور مجلس الإدارة .
- ✓ إخضاع المدققين الداخليين للتدريب وإطلاعهم على الإصدارات والمستجدات الدولية.
- ✓ إلزام المدققين الخارجيين بعرض النتائج المتوصل إليها من خلال القيام بمهام التدقيق الخارجي الإلزامي، بما يخدم جميع أصحاب المصالح والأطراف ذوي العلاقة بالتساوي.

الهوامش والمراجع:

[1].MASMOUDI AYADIWafaa (mécanismes de gouvernance et qualité de l'audit externe : le cas français), la revue gestion et organisation, vol 05,2013

[2].DUMONTIER Pascal ET Autre (la qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : cas tunisien), revue de comptabilité, contrôle, audit et institution, tunisi, 2006

[3].ابراهيم علي الجزراوي و بشرى فاضل، (أنموذج مقترح للإفصاح عن حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 39، بغداد- العراق، 2014، ص 333.

[4].عبد السلام ابراهيم و فاضل عباس كريم، (حوكمة الشركات ضرورة استراتيجية لمنظمات الألفية الجديدة – دراسة تحليلية-)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، 2008، ص166.

[5].جميل أحمد وسفير محمد، (تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح)، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي،جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012، ص15.

[6].DUMONTIER Pascal et autres, (la qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises- le cas tunisien), op cit, p 08-09.

[7].MASMOUDI AYADI Wafa, (mécanismes de gouvernance et qualité de l'audit externe – le cas français), op cit, 2013, p185.

[8].فيحاء عبد الله يعقوب ومحمد سلمان عزاوي، (أثر حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي – دراسة ميدانية-) ،المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد العراق، 2008، ص 333.

[9].مسعود دراوسي و ضيف الله محمد الهادي، (فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري)،الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات ،جامعة محمد خيضر ،يومي 06/07 ماي 2012، بسكرة –الجزائر، ص08.

[10].انعام محسن زويلف و محمد العبدلي، (أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي)، ملتقى علمي حول حاكمية المؤسسات، الأردن،2015 ، ص07.

[11].مسعود دراوسي و ضيف الله محمد الهادي، مرجع سابق، ص 09-11.

[12].احمد حلمي جمعة، (إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي و تأثيره على دور المدقق الداخلي)، المؤتمر العلمي الثالث إدارة المعرفة في العالم العربي، الأردن،27/29 ماي 2004، ص2-5.

[13].زهرة حسن عليوي و فاطمة صالح مهدي، (تكامل دور التدقيق الداخلي والخارجي لإنجاح أسلوب التقدير الذاتي في الهيئة العامة للضرائب)، مجلة كلية الإدارة والإقتصاد، العراق ،2011، ص307.

[14].المرسوم التشريعي رقم 93-08 ،المؤرخ في 25 أفريل 1993م،(المتضمن تعديل القانون التجاري) ،الجريدة الرسمية العدد 27،المؤرخة في 25 أفريل 1993م.

[15].المرسوم التشريعي رقم 93-08 ،المؤرخ في 25 أفريل 1993م،(المتضمن تعديل القانون التجاري) ،الجريدة الرسمية العدد 27،المؤرخة في 25 أفريل 1993م.