

# أثر تبني المؤسسات الجزائرية للحوكمة على جودة

## المراجعة المالية دراسة ميدانية

أ. حمادي نبيل

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية

جامعة المدية

### Résumé

*Le passage de l'Algérie en une économie de marché, a impliqué de différentes réformes. Parmi lesquelles, l'adoption de la gouvernance ou ce qu'on a appelé « charte de la bonne gouvernance pour les petites et moyennes entreprises », en avril 2009. Ajoutant à cela la publication d'une loi règlementant la profession de l'audit externe, en juin 2010. Ainsi notre présent travail de recherche a pour objectif de mesurer à quel degré, les institutions choisies pour notre échantillon d'analyse adoptent la gouvernance d'entreprise. Ainsi que mesurer le tau de la qualité de l'audit financier dans un échantillon d'auditeurs externes. Enfin, Il a été estimé un modèle de régression multiple pour identifier l'effet de la gouvernance sur la qualité de l'audit financier. Il a été présenté également des perspectives qui visent à aider à appliquer la gouvernance et améliorer la qualité de l'audit financier en Algérie .*

**Mots clés :** la qualité de l'audit financier , la gouvernance .

### ملخص

تحول الجزائر نحو اقتصاد السوق، تطلب منها تطبيق العديد من الإصلاحات، منها تبني الحوكمة، أو كما سميت بـ "ميثاق الحكم الرشيد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة" في أبريل 2009، بالإضافة إلى إصدار قانون تنظيم مهنة المراجعة المالية في جوان 2010. ويهدف هذا العمل إلى قياس مدى تبني مؤسسات عينة البحث للحوكمة، بالإضافة إلى قياس جودة المراجعة المالية لعينة من المراجعين الخارجيين. وفي الأخير تم تقدير نموذج انحدار خطي متعدد لتحديد أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة، مع تقديم التوصيات التي تساعد على تطبيق الحوكمة وتحسين جودة المراجعة المالية في الجزائر.

**الكلمات المفتاح:** الحوكمة، جودة المراجعة المالية

**مقدمة:** استمرارية المؤسسة والحفاظ على حقوق كافة الأطراف المتعاملة معها أصبح الشغل الشاغل لكافة أفراد المجتمعات والمؤسسات على السواء، ولم يقتصر الاهتمام على فئة دون غيرها فالجميع أصبح يعي أن نجاح أية مؤسسة فيه مصلحة أكيدة لبقية أفراد المجتمع.

في هذا السياق ثارت تساؤلات هامة حول مصداقية تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية للمؤسسات، وحول مدى جودة مخرجات عملية المصادقة الخارجية للحسابات وذلك إثر انهيار بعض المؤسسات الأمريكية ذات الثقل الاقتصادي

الكبير، وارتباط هذا الانهيار بأخطاء أو غش في حسابات تلك المؤسسات، وتلقي كبرى مكاتب المحاسبة والمراجعة الأمريكية اللوم إما بسبب المشاركة في الغش والأخطاء أو لعدم الكشف عنها.

كما ثارت العديد من المخاوف وبدأ المستثمرون يشككون في مدى فعالية أساليب الرقابة الداخلية للمؤسسات التي تعرضت للانهيار أو كما تعرف بالآليات الداخلية للحوكمة مثل مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية، الإفصاح وعلاقة ذلك بعمل مراجعي الحسابات.

بالنسبة للجزائر التي عرفت التحول إلى نمط اقتصاد السوق وما سائر ذلك من خصوصية للمؤسسات العمومية، وإصدار إطار للحوكمة أو كما سمي بـ: "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، كان لابد عليها من تطوير المراجعة المالية لتحقيق مستوى مقبول من جودة المهنة كإحدى متطلبات هذا الواقع الجديد. ولهذا نحس بأهمية التطرق لهذا الموضوع كون حوكمة المؤسسة من خلال آلياتها الداخلية لها أثر على جودة ممارسة المراجعة المالية، حيث نجد مجلس الإدارة واللجان التابعة له مثل لجنة المراجعة هي المسؤولة عن تقييم أداء المراجع المالي الخارجي وتحديد أتعابه، كما أن كلا من المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية والإفصاح تؤثر على حجم وطبيعة عملية المراجعة والكيفية التي تتم بها وبالتالي على نوعية مخرجاتها.

التطرق لموضوع الآليات الداخلية للحوكمة من الناحية العملية والميدانية في الجزائر يهدف إلى ضرورة خلقها إن لم تكن موجودة مثل لجنة المراجعة، أو تطوير ما هو موجود منها من خلال البحث في الشروط والكيفيات التي تحسن من أدائها وبما يسمح بتحقيق التأثير الإيجابي على جودة ممارسة المراجعة المالية.

في هذه الدراسة نحاول الإجابة على السؤال: كيف سيؤثر تبني المؤسسات الجزائرية للحوكمة على جودة ممارسة المراجعة المالية ؟

للإجابة على هذا السؤال قسمنا دراستنا إلى جزء نظري وآخر تطبيقي، حيث يشمل الجزء النظري بعض الدراسات التي تناولت العلاقة بين الحوكمة والمراجعة المالية، ثم تقديم لمحة عن إطار الحوكمة في الجزائر بالإضافة إلى التعريف بالآليات الداخلية للحوكمة وكيف يمكن أن تؤثر على جودة المراجعة المالية، أما في الجزء التطبيقي فسنقوم بتحليل واختبار العلاقة بين الحوكمة والمراجعة المالية ميدانيا بالاعتماد على آراء عينة من أعضاء مجلس الإدارة، المدراء التنفيذيين، المحاسبين في المؤسسات الجزائرية، بالإضافة إلى آراء بعض محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وأخيرا نعرض أهم النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة.

## أولا: الجزء النظري

### 1- الدراسات السابقة

1-1- دراسة Eugene, Imhaff (2003)<sup>(i)</sup>: تناولت الدراسة العلاقة بين جودة المراجعة وحوكمة المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث قامت بدراسة تحليلية للمراجعة وحوكمة المؤسسات في الماضي والحاضر (قبل وبعد صدور قانون أوكسيلي آكت) بهدف مراجعة التطور التاريخي لهما. وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من بينها: منع المدير المالي للمؤسسة من التصرف كرئيس لمجلس الإدارة، ومنعه من التدخل في تعيين المدراء أو وضع جدول أعمال للمجلس ومتطلبات الاجتماع، بالإضافة إلى الإشارة إلى إلزامية تشكيل المجلس من مدراء خارجيين، بشرط أن لا يكون قد سبق لهم العمل كموظفين في المؤسسة أو لديهم علاقات هامة مع المؤسسة أو مع المدراء التنفيذيين في الإدارة العليا.

## 1-2- دراسة (Azhaar Lajmi, Alain Finet (2007)<sup>(ii)</sup>: درس الباحثان العلاقة بين آليات حوكمة

المؤسسات (تشكيل مجلس الإدارة، لجنة المراجعة) وجود المراجعة الخارجية في عينة من المؤسسات البلجيكية خلال فترة 2003-2007، وتوصلا إلى أن مجلس الإدارة يسمح بوضع إجراءات خارجية للرقابة بحيث أن دوره لم يتأثر بكون أن الرئيس المدير العام يمارس في نفس الوقت وظيفة رئيس مجلس الإدارة أم لا، هذا يعني أن الرئيس المدير العام يتقبل تعرضه للرقابة وبالتالي إثبات أنه ليس متجزرا. أما فيما يتعلق بلجنة المراجعة فقد لاحظنا أن هناك تأثيرا سلبيا لعمر ولفترة تواجد الرئيس المدير العام كعضو في لجنة المراجعة على جودة المراجعة الخارجية.

## 1-3- دراسة (Fodil Adjaoud (2007)<sup>(iii)</sup>: حاولت الدراسة تحليل الأثر المتبادل بين سمعة المراجعة الخارجية والآليات

الداخلية للحوكمة لتحقيق فعالية المؤسسة، حيث شمل التحليل 289 مؤسسة كندية خلال ثلاث سنوات، وتمثلت الآليات الداخلية للحوكمة في كل من تركيز الملكية، استقلالية وحجم مجلس الإدارة، احتواء لجنة المراجعة على خبراء في المحاسبة أو المالية. توصلت الدراسة إلى وجود أثر مترابط بين سمعة المراجعة الخارجية وتركيز الملكية هذا من جهة وبين سمعة المراجعة الخارجية ونسبة استقلالية أعضاء مجلس الإدارة من جهة أخرى. كما اقترحت أنه لتعزيز العلاقة بين سمعة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة لابد من إحداث هياكل جديدة للحوكمة (مثل إدخال مساهمين مؤسسين في مجلس الإدارة) ومراقبة الأثر المحتمل للعوامل الأخرى الخارجية مثل نمو المؤسسة أو قطاع النشاط.

بالرغم من النتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة إلا أنها لم توضح ما إذا كانت آليات حوكمة المؤسسات تمثل العوامل المؤثرة الوحيدة على جودة المراجعة المالية أم لا، بالإضافة إلى عدم تناولها كل آليات حوكمة المؤسسات مثل نظام الرقابة الداخلية والإفصاح، كما أنها قامت بدراسة أثر آليات حوكمة المؤسسات على جودة المراجعة من وجهة نظر واحدة فقط، حيث اهتمت بعض الدراسات بأراء محافظي الحسابات فقط، والبعض الآخر اهتم بأراء أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين (من جهة المؤسسة فقط).

بالنظر إلى مضمون ونتائج الدراسات السابقة تحاول هذه الدراسة تحليل أثر الآليات الداخلية للحوكمة على جودة ممارسة المراجعة المالية في الجزائر، من وجهة نظر المراجعين الخارجيين ومن وجهة نظر الأطراف الممثلة للآليات الداخلية للحوكمة كأعضاء مجلس الإدارة (آلية مجلس الإدارة)، المراجعين الداخليين (آلية المراجعة الداخلية)، المسؤولين التنفيذيين والإداريين (آلية نظام الرقابة الداخلية)، المحاسبين (آلية الإفصاح)، كما تضمنت الدراسة تحليل هذا الأثر من الناحية النظرية كمرحلة أولى ثم تطبيقيا عن طريق صياغة نموذج انحدار خطي متعدد تعتبر جودة المراجعة المالية فيه دالة تابعة للآليات الأربعة وهي: مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية والإفصاح، وتم استبعاد لجنة المراجعة نظرا لعدم وجودها في أغلب المؤسسات الجزائرية.

## 2- حوكمة المؤسسات الاقتصادية في الجزائر

الحاجة لإنشاء إطار مؤسسي لحوكمة المؤسسات الجزائرية أصبح أمرا ضروريا في ظل تحول الجزائر إلى نمط اقتصاد السوق، لذا أصدرت وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالتعاون مع ملتقى رؤساء المؤسسة (FCE) و CLUB إطارا للحوكمة في 11 مارس 2009 تحت تسمية "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة".

الهدف المنتظر من هذا الإطار هو منح المؤسسات الجزائرية أداة إرشادية بسيطة تسمح لها بفهم المبادئ الأساسية لحوكمة المؤسسة. ويقوم هذا الإطار على أربعة مبادئ تتمثل في<sup>(iv)</sup>:

- أ. العدالة في تقسيم الحقوق والواجبات بين الأطراف المشاركة في المؤسسة.
  - ب. الشفافية في الاتصال وعلى كل المستويات.
  - ت. التحديد الواضح للمسؤوليات.
  - ث. مراقبة تنفيذ السلطة والمسؤوليات لكل طرف مشارك في المؤسسة.
- من المبادئ السابقة يتضح لنا أنها جاءت للتأسيس لنظام رقابة داخلية فعال بحيث يصبح فيه الكل يراقب والكل مراقب، وهذا تحقيقاً لأهداف المؤسسة وكل الأطراف المتعاملة معها

### 3- الآليات الداخلية للحوكمة بين الدور والأثر

حسب Gérard Charreaux<sup>(v)</sup> الهدف من الآليات الرقابية الداخلية للحوكمة هو فرض رقابة على المؤسسة وحل المشاكل التي تنشأ عن انفصال ملكية المؤسسة عن تسييرها. وتتمثل هذه الآليات في كل من المراجعة الداخلية، مجلس الإدارة وما يتفرع عنه من لجان كلجنة المراجعة بالإضافة إلى نظام الرقابة الداخلية والإفصاح. تحقيقاً لأهداف الدراسة سنقوم بتوضيح دور هذه الآليات وتحديد أثرها على جودة المراجعة المالية الخارجية.

#### 3-1- مجلس الإدارة

يراقب المساهمون القرارات الإدارية والإستراتيجية للمؤسسة من خلال مجلس الإدارة، فالمساهمون ينتخبون أعضاء مجلس الإدارة الذين يشرفون على أعمال المدراء التنفيذيين لضمان أن المؤسسة تعمل بشكل يعظم ثروة المساهمين وباقي الأطراف ذات العلاقة، وهذا يبين أهمية مجلس الإدارة كآلية داخلية للحوكمة<sup>(vi)</sup>.

من الدراسات التي حاولت مناقشة علاقة مجلس الإدارة بجودة المراجعة ما توصل إليه (O'Sullivan, 1999)<sup>(vii)</sup> من أن ارتفاع نسبة أعضاء مجلس الإدارة من الإداريين غير التنفيذيين دليل على استقلالية هؤلاء الأعضاء الأمر الذي يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة الخارجية، وقد أكدت هذه النتيجة فرضية التكامل بين استقلالية المجلس وجودة المراجعة الخارجية. كما أكد على ذلك (Lennox, 2005)<sup>(viii)</sup>، حيث أثبت أن الإداريين المستقلين يساهمون في تحقيق فعالية رقابة مجلس الإدارة ويؤثرون في القرارات المرتبطة باختيار مراجعين خارجيين ذوي جودة عالية ومن ثم دفع أتعاب مرتفعة.

كما أجريت أبحاث أخرى لدراسة علاقة عدد اجتماعات مجلس الإدارة بجودة المراجعة، نجد من بينها دراسة (1999 Vafeas) التي أثبتت أن العدد المرتفع للاجتماعات يساهم في زيادة فعالية مجلس الإدارة ويؤثر إيجاباً على جودة المراجعة، بينما أشار (Yatim, 2006) إلى أن مجالس الإدارة كثيرة الاجتماعات ترتبط سلباً بمراجعة خارجية ذات جودة<sup>(ix)</sup>.

نستنتج مما سبق وجود تأثير لمجلس الإدارة على جودة المراجعة المالية، لذلك سنحاول في دراستنا توضيح طبيعة العلاقة التي تجمع بين مجلس الإدارة من حيث وظائفه وتشكيله من جهة وجودة المراجعة المالية من جهة أخرى في البيئة الجزائرية.

### 3-2- المراجعة الداخلية

ظهرت أهمية المراجعة الداخلية منذ نشأتها في الأربعينيات من القرن الماضي، وقد تطور هذا الدور واتسع نطاقه مع مرور الزمن، فيتضمن نشاط وظيفة المراجعة الداخلية في الوقت الحالي تقدير المخاطر، التحقق من فعالية الإجراءات الرقابية، واختبارات مدى الالتزام بالسياسات والخطط الموضوعة، وكل هذه الأدوار تساهم في جعل المراجعة الداخلية كآلية داخلية للحوكمة<sup>(x)</sup>.

في إطار علاقة المراجعة الداخلية بجودة المراجعة المالية توصل الباحثان (Maletta , kida)<sup>(xi)</sup> إلى أن حجم التخفيض في العمل المخطط أدائه من طرف المراجع الخارجي يعد دالة في مجموعة من العوامل من بينها وجود وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعين الخارجيين قد خفضوا من العمل المخطط أدائه بنسبة تصل إلى 28% استناداً إلى حالات وجود وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة.

وطبقاً لمعيار المراجعة الدولية ISA رقم (610) الصادر عن لجنة معايير المراجعة الدولية في الفقرات 5-8 أن كثيراً من أوجه عمل المراجعة الداخلية قد تكون مفيدة في تحديد طبيعة ووقت ونطاق إجراءات المراجعة الخارجية وهذا ما يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة<sup>(xii)</sup>.

بعد إثبات وجود العلاقة بين المراجعة الداخلية وجودة المراجعة من خلال ما سبق سنحاول في دراستنا توضيح طبيعة تأثير مهام المراجعة الداخلية على جودة المراجعة المالية.

### 3- نظام الرقابة الداخلية

تعد مناقشة هيكل الرقابة الداخلية أمر ذو أهمية خاصة بالنسبة لعملية المراجعة، ولهذا فقد أوصت لجنة Treadway بأن تلزم هيئة سوق الأوراق المالية والبورصة في الولايات المتحدة الأمريكية جميع المؤسسات أن تشير في تقاريرها إلى مسؤولياتها وتقييمها لهيكل المراقبة الداخلية<sup>(xiii)</sup>.

أشار كل من ارينز و لوبك إلى أن وجود هيكل رقابة داخلية فعال يعتبر أحد المفاهيم المتعارف عليها في المراجعة من الوجهتين النظرية والعملية، وفعالية هذا الهيكل (خلوه من نقاط الضعف) تقلل من كمية أدلة الإثبات التي يجمعها المراجع الخارجي، وأضاف أن الرقابة الداخلية الجيدة تمنع وقوع الكثير من الاختلاسات بأكثر مما يكتشفه المراجعون الأكفاء<sup>(xiv)</sup>.

وحسب ( محمد نجيب صادق، 2000 )<sup>(xv)</sup> نظام الرقابة الداخلية يمثل قاعدة أساسية وضرورية للاطمئنان إلى دقة البيانات المالية والتحقق من قدرتها على تحقيق أقصى كفاية إنتاجية للمحافظة على الاستثمار، وهذا ما يؤدي إلى التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة وجعل عمل المراجعين أكثر سهولة، ومن ثم ضمان تحقيق جودة عملية المراجعة.

أوضح (أبو هارجه مها محمد عبده، 2000)<sup>(xvi)</sup> أن وجود هيكل رقابة داخلية فعال داخل المؤسسة يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، حيث يسمح هذا الهيكل بمساعدة المراجع الخارجي على تحديد مدى وتوقيت إجراءات المراجعة، كما أكد الباحث على أن عملاء المراجعة على وعي بأهمية فهم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية من قبل المراجعين كأحد عناصر منع وقوع الأخطاء والغش والمؤدي إلى تحقيق جودة المراجعة الخارجية.

مما سبق نستنتج وجود علاقة بين نظام الرقابة الداخلية وجودة المراجعة المالية، لذلك سنحاول في الجزء التطبيقي من دراستنا تحديد طبيعة العلاقة بين إجراءات الرقابة الداخلية كالاستقلالية في أداء المهام من جهة وجودة المراجعة المالية من جهة أخرى.

### 3-4- الإفصاح

من القواعد المهمة التي تركز عليها حوكمة المؤسسات هي الجوانب المتعلقة بالإفصاح الكافي وفي التوقيت المناسب لكل الأمور الجوهرية المرتبطة بالمؤسسات والتي تشمل المركز المالي، الأداء والملكية. فعندما تكون المعلومات متاحة لكل المستثمرين تصبح عمليات تقييم الاستثمار فاعلة وكفوءة وتساهم بشكل دقيق في تحديد القيمة السوقية العادلة لأسهم المؤسسات مما يجعل عمليات الاستثمار مبنية على قواعد وأسس سليمة ويبعدها عن عمليات المضاربة والعمليات غير الحقيقية للاستثمار<sup>(xvii)</sup>.

في إطار علاقة الإفصاح بجودة المراجعة المالية حاول (Copley , 1991) <sup>(xviii)</sup> دراسة العلاقة بين حجم الإفصاح وجودة المراجعة، وذلك من خلال إجراء دراسة على عينة من المؤسسات الأمريكية، وكان من النتائج المتوصل إليها وجود علاقة طردية بين حجم الإفصاح وجودة عملية المراجعة المالية.

من هذا المنطلق سنحاول في دراستنا الربط بين العناصر التي تفصح عنها المؤسسة في نهاية كل دورة وجودة المراجعة المالية

### ثانيا: الجزء التطبيقي

**1- مجتمع الدراسة:** ينقسم مجتمع الدراسة إلى جزأين، الجزء الأول يمثل مجموعة من مؤسسات المساهمة الاقتصادية في الجزائر، حيث تم استطلاع أعضاء مجلس الإدارة، المراجعين الداخليين، المسؤولين التنفيذيين، المحاسبين. أما الجزء الثاني فيمثل مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر.

**2- عينة الدراسة:** تم أخذ عينة عشوائية ممثلة من مجتمع الدراسة الأصلي تمثلت في أعضاء مجلس الإدارة، المراجعين الداخليين، المسؤولين التنفيذيين، المحاسبين، الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

**3- أدوات الدراسة:** تم تصميم استبيانين لغرض جمع البيانات الأولية من عينة الدراسة، الأول خصص لجمع بيانات حول مدى تبني مؤسسات عينة البحث للآليات الداخلية للحوكمة، أما الاستبيان الثاني فخصص لجمع بيانات حول جودة ممارسات المراجعة المالية لدى محافظي وخبراء عينة البحث، وتم عرض الاستبيانين على مجموعة من المختصين الأكاديميين من أساتذة الجامعات لتحكيمهما، وبعد إجراء التعديلات المناسبة تم توزيعهما على عينة الدراسة، وقد تم توزيع 45 نسخة من كل استبيان، وبلغ عدد الاستبيانات المستردة 35 نسخة من الاستبيان الأول و32 نسخة من الاستبيان الثاني، أي بنسبة ردود 77 بالمائة و71 بالمائة على التوالي، وتم استبعاد 5 نسخ ونسختين على التوالي لعدم استكمالها، حيث جرى تحليل 30 نسخة من كل استبيان.

يشمل الاستبيان الأول على جزأين: الأول يتعلق بالبيانات الشخصية والوظيفية للمستجوبين، والجزء الثاني يتعلق بتحديد مدى التزام مؤسسات عينة البحث بمتطلبات الآليات الداخلية للحوكمة ويحتوي هذا الأخير على أربعة أجزاء (مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية، الإفصاح) تتضمن أسئلة ذات إجابات محددة بـ: "نعم" أو "لا" أو "محايد".

يشمل الاستبيان الثاني على جزأين: الأول يتعلق بالبيانات الشخصية والمهنية للمستجوبين، والجزء الثاني يتعلق بقياس جودة ممارسات المراجعة المالية ويحتوي على خمسة وثلاثين سؤال ذات إجابات محددة بـ: "نعم" أو "لا" أو "محايد". لغرض تحليل البيانات الأولية للدراسة تم استخدام برنامج التحليل المسمى: " الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية SPSS" كما يلي:

- استخراج التكرارات والنسب المؤوية للمتغيرات الشخصية والديمغرافية.
- قياس المتوسطات الحسابية لتحديد مدى تبني مؤسسات عينة البحث للحوكمة، بالإضافة إلى تحديد مدى اقتراب أو ابتعاد ممارسة المراجعة المالية من مستوى جودة المهنة. وقياس الانحراف المعياري للتأكد من موضوعية المتوسطات الحسابية لكل من الآليات الداخلية وجودة المراجعة المالية.
- نموذج الانحدار المتعدد: لتوضيح طبيعة العلاقة بين الآليات الداخلية للحوكمة وجودة المراجعة المالية.
- T . Test : لاختبار فرضيات الدراسة التطبيقية.
- اختبار F – Test : لتحديد مدى القبول الكلي للنموذج.

**4- متغيرات الدراسة:** لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في توضيح أثر الآليات الداخلية للحوكمة على جودة ممارسة المراجعة المالية، فقد تم اعتبار الآليات الداخلية المتمثلة في مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية والإفصاح كمتمغيرات مستقلة، أما جودة المراجعة فتمثل المتغير التابع.

**5- فروض الدراسة التطبيقية:** لغرض الإجابة على التساؤل الرئيسي للدراسة، تم تبني الفرضيات الموالية:

**الفرض الأول H01:** "لا يوجد تأثير لمجلس الإدارة على جودة ممارسة المراجعة المالية".

**الفرض الثاني H02:** "لا يوجد تأثير للمراجعة الداخلية على جودة ممارسة المراجعة المالية".

**الفرض الثالث H03:** "لا يوجد تأثير للرقابة الداخلية على جودة ممارسة المراجعة المالية".

**الفرض الرابع H04:** "لا يوجد تأثير للإفصاح على جودة ممارسة المراجعة المالية".

#### **6- التحليل الإحصائي والاقتصادي للحوكمة**

فيما يخص الفئة المستهدفة لدراسة الآليات الداخلية للحوكمة، أغلب أعمار المشاركين تتراوح بين 30 و 40 سنة، تمثل فئة الذكور 70% والإناث 30%، 15% لديهم تخصص إدارة أعمال و 35% تخصص مالية أما الباقي فكلهم تخصص محاسبة. بالنسبة للمناصب الوظيفية فقد شملت الدراسة ما نسبته 20 % كموظفين عاديين، 57.5 % مدراء تنفيذيين و 22.5 % أعضاء مجلس إدارة. بالنسبة للخبرة المهنية 70% لديهم خبرة أقل من 10 سنوات أما الباقي فخبرتهم المهنية تتراوح بين 10 و 20 سنة.

لوصف مدى تبني مؤسسات عينة البحث للحوكمة قمنا بتقدير كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري كما يوضحه الجدول التالي:

**جدول رقم (1): وصف الآليات الداخلية للحوكمة في مؤسسات عينة الدراسة**

| الإفصاح | نظام الرقابة الداخلية | المراجعة<br>الداخلية | مجلس الإدارة |                      |
|---------|-----------------------|----------------------|--------------|----------------------|
| 21      | 24                    | 18                   | 36           | القيمة<br>العظمى     |
| 19.2    | 23.7                  | 15.9                 | 31.5         | المتوسط<br>الحسابي   |
| 1.65    | 1.91                  | 1.47                 | 2.31         | الانحراف<br>المعياري |

القيمة العظمى تعني مجموع الإجابات بـ"نعم" على كل الأسئلة أي أن مؤسسات عينة البحث تتبنى الحوكمة بنسبة 100%، وإذا ما قارنا المتوسط الحسابي لكل آلية بالقيمة العظمى نجده يقترب منها، حيث تبلغ نسبته 87.5% من القيمة العظمى بالنسبة لآلية مجلس الإدارة و 88.33% بالنسبة للمراجعة الداخلية، 98.75% بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية و 91.4% بالنسبة للإفصاح. وبالنظر إلى قيم الانحراف المعياري يمكن القول أن قيم المتوسطات الحسابية موضوعية وبالتالي فمؤسسات عينة البحث تتبنى بنسبة كبيرة آليات الحوكمة.

#### 7- التحليل الإحصائي والاقتصادي لجودة ممارسة المراجعة المالية

فيما يخص الفئة المستهدفة لدراسة مدى اقتراب ممارسة المراجعة المالية من جودة المهنة لمراجعي عينة البحث، أغلب أعمار المشاركين تتراوح بين 40 و 50 سنة، تمثل فئة الذكور 77.5% والإناث 22.5%، 85% خبراء محاسبين أما الباقي محافظي حسابات. بالنسبة للخبرة المهنية 55% لديهم خبرة أقل من 10 سنوات، أما الباقي فخبرتهم المهنية تتراوح بين 10 و 20 سنة في مهنة المراجعة.

لوصف مدى اقتراب ممارسة المراجعة المالية من جودة المهنة لمراجعي عينة البحث قمنا بتقدير كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (2): وصف جودة المراجعة المالية لمراجعي عينة الدراسة

| ( Y جودة ممارسة المراجعة المالية ) |                   |
|------------------------------------|-------------------|
| 105                                | القيمة العظمى     |
| 96.1                               | المتوسط الحسابي   |
| 3.9                                | الانحراف المعياري |

القيمة العظمى تعني مجموع الإجابات بـ"نعم" على كل الأسئلة أي أن جودة ممارسة المراجعة المالية لدى مراجعي عينة البحث تبلغ نسبة 100%، وإذا ما قارنا المتوسط الحسابي بالقيمة العظمى نجده يقترب منها، حيث تبلغ نسبته 91.5% من القيمة العظمى، وبالنظر إلى قيم الانحراف المعياري يمكن القول أن قيمة المتوسط الحسابي موضوعية وبالتالي ممارسة المراجعة المالية لمراجعي عينة البحث تقترب بنسبة كبيرة من جودة المهنة.

#### 7- النموذج المقدر للدراسة

النموذج التقديري الأولي للعلاقة بين الآليات الداخلية للحوكمة وجودة ممارسة المراجعة المالية يمكن كتابته من خلال

$$\hat{y} = 55,47 + 0,46 x_1 + 0,4 x_2 + 0,05 x_3 + 0,94 x_4$$

كما يلي:  $\hat{y}$  : كمال معال النموذج المقدر،  $x_1$  : كمال معال النموذج المقدر،  $x_2$  : كمال معال النموذج المقدر،  $x_3$  : كمال معال النموذج المقدر،  $x_4$  : كمال معال النموذج المقدر

جدول رقم (3): معال النموذج المقدر

| Model |                            | Unstandardized Coefficients |            | Sig. |
|-------|----------------------------|-----------------------------|------------|------|
|       |                            | B                           | Std. Error |      |
|       | (Constant)                 | 55.47                       | 15.487     | .001 |
|       | مجلس الإدارة $x_1$         | .464                        | .330       | .172 |
|       | المراجعة الداخلية $x_2$    | .406                        | .477       | .402 |
|       | نظام الرقابة لداخلية $x_3$ | .051                        | .367       | .891 |
|       | الإفصاح $x_4$              | .946                        | .434       | .039 |

بالنظر إلى قيمة احتمال (P-value) الخاصة بالمتغيرات الفرعية للدراسة المستخرجة من العمود Sig نجد أن آلية الإفصاح هي المتغيرة المقبولة إحصائياً لأن احتمالها أقل من القيمة 0.05 أما باقي المتغيرات فالعكس، لهذا الغرض تم إعادة تقدير النموذج بإجراء محاولات لتحسينه، وتوصلنا إلى عدة نماذج، واخترنا أحسنها. يمكن كتابة هذا الأخير من خلال جدول معال النموذج المقدر المحسن، كما يلي:

$$\hat{y} = 61,4 + 0,55 x_1 + 0,89 x_4$$

جدول رقم (4): معال النموذج المقدر المحسن

|              |                | B     | Std. Error | Sig. |
|--------------|----------------|-------|------------|------|
| (Constant)   |                | 61.40 | 12.934     | .000 |
| مجلس الإدارة | x <sub>1</sub> | .554  | .306       | .082 |
| الإفصاح      | x <sub>4</sub> | .890  | .411       | .039 |

في النموذج المقدر المحسن تم الاحتفاظ بالقيمة الثابتة والآليتين مجلس الإدارة والإفصاح لأن احتمالهما (Sig) أقل من القيمة 0.05 . تشير معلمة x<sub>1</sub> إلى أن الزيادة في مسؤوليات أو استقلالية مجلس الإدارة أو عدد الاجتماعات التي يعقدها ينتج عنها زيادة في جودة ممارسة المراجعة المالية بمقدار 0.55 مع افتراض ثبات المتغيرات الأخرى. كما أن الزيادة في مستوى الإفصاح يزيد من جودة ممارسة المراجعة المالية بمقدار 0.89.

8- اختبار فرضيات الدراسة التطبيقية: استخدمنا اختبار (t – test) عند مستوى دلالة ( $0.10 \geq \alpha$ ) بمقارنة احتمال كل متغيرة (P-value) مع القيمة 0.10، فإذا كانت (P-value) أقل من 0.10 نقبل الفرضية أما في الحالة العكسية يتم رفض الفرضية، والجدول التالي يلخص نتائج اختبار الفرضيات الأربع للدراسة:

جدول رقم (5): نتائج اختبار فرضيات الدراسة

| H04  | H03  | H02 | H01  |                     |
|------|------|-----|------|---------------------|
| 0.03 | 0.89 | 0.4 | 0.08 | P-value لاحتمال     |
| قبول | رفض  | رفض | قبول | قبول أو رفض الفرضية |

من خلال الجدول السابق نستنتج أن كلا من مجلس الإدارة والإفصاح يعتبران متغيرين يؤثران على جودة ممارسة المراجعة المالية بينما العكس لكل من المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية.

للتأكد من القبول الكلي للنموذج فقد تم استخدام اختبار (F – test) عند مستوى دلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بمقارنة احتمال (P-value) نموذج الانحدار Regression مع القيمة 0.05، فإذا كانت (P-value) أقل من 0.05 نقبل النموذج وفي الحالة العكسية نرفضه. بالنظر إلى القيمة (P-value) الموضحة في الجدول رقم (6) أدناه نجد أنها تساوي 0.03 وهي أقل من القيمة 0.05 وبالتالي فالنموذج مقبول وجيد.

جدول رقم (6): اختبار نموذج الدراسة ككل

| Model      | P-value |
|------------|---------|
| Regression | .0380   |

الخاتمة:

تم اقتراح في هذه الدراسة أربعة عوامل مؤثرة على جودة ممارسة المراجعة المالية في الجزائر تتلخص في كل من مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية والإفصاح. هذه العوامل مقتبسة من الدراسات السابقة كحلول مقترحة لحل المشاكل التي يمكن أن تتجم عن انفصال الملكية عن التسيير، تم إسقاط هذه الحلول على البيئة المهنية الجزائرية التي قد تختلف مع البيئات المستهدفة في الدراسات السابقة، وفيما يلي مجمل نتائج وتوصيات البحث.

## 1. نتائج البحث

- أ. يوجد اتفاق بين الدراسات السابقة على وجود تأثير للحوكمة على جودة المراجعة المالية، لكنها اختلفت من حيث متغيرات الحوكمة المؤثرة بالإضافة إلى نوع وحجم هذا التأثير.
- ب. بالنظر إلى النموذج الإحصائي المقدر في البيئة الجزائرية وكتقييم إحصائي تم الإبقاء على كل من مجلس الإدارة والإفصاح كعاملين مؤثرين حقيقيين على جودة ممارسة المراجعة المالية، أما المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية فقد تم الاستغناء عنهما لأن احتمال الخطأ المرافق لهما (P-value) كان أكبر من 5%.
- ت. بالنسبة للتقييم الاقتصادي للنموذج يمكن القول أن كل من مجلس الإدارة والإفصاح يعتبران مفسران حقيقيان لجودة ممارسة المراجعة المالية نظرا لأن القانون التجاري يفرض على المؤسسات المساهمة إحداث مجلس إدارة بالإضافة إلى إجباره لكل مؤسسة على الإفصاح عن كل المعلومات التي تبين وتوضح نشاط المؤسسة في شكل قوائم مالية خصوصا مع تحول الجزائر من تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المالي المحاسبي.
- ث. كتفسير اقتصادي لعدم قبول المراجعة الداخلية في نموذج الدراسة فالسبب يعود لأنها مازالت اختيارية في مؤسساتنا، أي أن القانون لا يجبر المؤسسات على تطبيق المراجعة الداخلية، حتى وإن وجدت فهي تقوم بأعمال محدودة تبقى دون المستوى المطلوب وتخدم مسير المؤسسة فقط. أما بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية فبالرغم من أن الدراسة التطبيقية توصلت إلى تطبيقه بنسبة 91.4% (نسبة المتوسط الحسابي إلى القيمة العظمى) في عينة البحث إلا أن هذه النسبة تبقى نظرية لأنها مستخرجة عن طريق إجابات مجموعة من الأفراد على أسئلة الاستبيان، لكن الواقع يبين عكس ذلك حيث توجد الكثير من المؤسسات التي مازالت المهام فيها غير منفصلة والمسؤوليات غير محددة بدقة بالإضافة إلى غياب تقييم الأداء وتحميل المسؤوليات.

## 2. توصيات للدراسة

- أ. إلزام شركات المساهمة بتبني وظيفة مراجعة داخلية، مع تركيز اهتمامها على المجالات المالية، والقيام بعملية تحليل المخاطر، والتأكد من تقييد وظائف المؤسسة بالسياسات والخطط الموكلة إليها.
- ب. تطوير أنظمة الرقابة الداخلية داخل مؤسساتنا بشكل يسمح بفرض الرقابة المتبادلة بحيث يصبح الكل يراقب وفي نفس الوقت الكل مراقب، على أن يقيم هذا النظام من طرف المراجع الداخلي والخارجي ومن ثم يتم تحسينه من فترة لأخرى.
- ت. إحداث لجان فرعية تابعة لمجلس الإدارة مثل لجنة المراجعة تهتم بمساعدته على التحقق من الأمور التالية:
  - نزاهة القوائم المالية وتماشيها مع القوانين المنصوص عليها.

- أهلية المراجع الخارجي والتزامه بمواصفات الاستقلالية.
- أهلية وكفاءة أداء وظيفة المراجعة الداخلية.
- تقييم تقرير المراجع المالي الخارجي، ولمرة واحدة على الأقل سنوياً، والذي يشمل وصفاً شاملاً لإجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بالمؤسسة، وجميع الاستفسارات الصادرة من قبله أو من قبل جهات ذات علاقة بالمؤسسة، وطبيعة العلاقات التي تمت بينه وبين إدارة المؤسسة خلال الفترة موضع التقييم.
- ث. اهتمام المراجع الخارجي بتحقيق جودة ممارسته للمراجعة الخارجية بتقيده بمعايير المراجعة المتعارف عليها، بالإضافة إلى اتخاذ مكاتب المراجعة الخارجية لمجموعة من السياسات والإجراءات التي من شأنها أن تؤكد على التزامها بتطبيق نظام مراقبة الجودة بطريقة مناسبة وفعالة.

## الملاحق:

### 1. استبيان الحوكمة

الأخ الكريم، الأخت الكريمة، السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته، يقوم الباحث بإعداد دراسة حول أثر تبني المؤسسات الجزائرية للحوكمة على جودة ممارسة المراجعة المالية، ويهدف هذا الاستبيان إلى قياس مستوى تطبيق الحوكمة، لذلك أرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة، وتقبلوا مني فائق التحية والاحترام.

- القطاع : ..... المؤسسة : .....
1. العمر : أقل من 30 من 30 إلى 40 من 40 إلى 50 من 50 إلى 60 من 60 إلى 70 من 70 إلى 80 من 80 إلى 90 من 90 إلى 100
2. الجنس : ذكر - أنثى
3. المؤهل العلمي : .....
4. المنصب الوظيفي : .....
5. سنوات الخبرة : .....
- ملاحظة: ضع علامة (X) في الخانة "نعم" أو "لا" أو "محايد"

| الرقم | العبارة                                                        | نعم | لا | محايد |
|-------|----------------------------------------------------------------|-----|----|-------|
| 1     | يطلع مجلس الإدارة على كل معلومة ضرورية لعمله؛                  |     |    |       |
| 2     | يفهم ويفحص المجلس الخطط الإستراتيجية للمؤسسة؛                  |     |    |       |
| 3     | يفحص المجلس الموازنات السنوية المقدمة من قبل الإدارة؛          |     |    |       |
| 4     | يفحص المجلس القوائم المالية قبل المصادقة عليها من طرف المراجع؛ |     |    |       |
| 5     | يراقب المجلس الأداء ويحمل المسؤوليات؛                          |     |    |       |
| 6     | يضع المجلس الأهداف الإستراتيجية والقيم والمبادئ للمؤسسة؛       |     |    |       |
| 7     | تشكيل أعضاء المجلس على أساس مبدأ الكفاءة؛                      |     |    |       |

|  |  |  |                                                                                                |    |
|--|--|--|------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
|  |  |  | يتضمن المجلس عضوين أو ثلاثة مستقلين عن الإدارة والمساهمين المسيطرين؛                           | 8  |
|  |  |  | ينعقد المجلس بصفة دورية ويتشاور بشكل مستقل عن الإدارة التنفيذية للمؤسسة؛                       | 9  |
|  |  |  | يوظف أعضاء المجلس المعلومات التي بحوزتهم لتطوير المؤسسة؛                                       | 10 |
|  |  |  | وجود لجان المراجعة في المؤسسة يساعد مجلس الإدارة في التحقق من كفاءة واستقلالية المدقق الخارجي؛ | 11 |
|  |  |  | لجنة المراجعة تساعد مجلس الإدارة في التحقق من كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية؛                   | 12 |
|  |  |  | قسم المراجعة الداخلية مرتبط بالمدير ومستقل عن باقي الأقسام؛                                    | 13 |
|  |  |  | تتحقق المراجعة الداخلية من كفاءة وفعالية استخدام موارد المؤسسة؛                                | 14 |
|  |  |  | تزود المراجعة الداخلية الإدارة بتقارير عن أي انحرافات أو نقاط ضعف؛                             | 15 |
|  |  |  | تتأكد المراجعة الداخلية من تطبيق السياسات الخاصة بكل قسم؛                                      | 16 |
|  |  |  | تضمن المراجعة الداخلية صحة البيانات والإحصائيات التي تقدم للإدارة؛                             | 17 |
|  |  |  | تقيم المراجعة الداخلية عمل إدارة المخاطر .                                                     | 18 |
|  |  |  | انهيار شركة انرون وغيرها في الوم، أكان نتيجة ضعف الرقابة الداخلية؛                             | 19 |
|  |  |  | هل يوجد وصف مفصل للمهام و المسؤوليات لكل مصلحة إدارية؛                                         | 20 |
|  |  |  | هل توجد رقابة متبادلة لكل نشاط أو عملية؛                                                       | 21 |
|  |  |  | هل يتم تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة؛                                                      | 22 |
|  |  |  | هل يوجد تدريب مستمر؛                                                                           | 23 |
|  |  |  | هل صادفت حالات لعدم وجود مستندات مبررة لبعض العمليات؛                                          | 24 |
|  |  |  | هل تحتوي كل مصلحة على دفاتر تسجل فيها مختلف أنشطتها؛                                           | 25 |
|  |  |  | هل تسجل المستندات محاسيبا بنفس وقت وصولها للمحاسب؛                                             | 26 |
|  |  |  | هل يوجد موظف مهمته مراقبة أداء باقي الموظفين ويقدم تقارير للإدارة.                             | 27 |
|  |  |  | هل توجد كشوف تحليلية مرافقة للقوائم المالية؛                                                   | 28 |
|  |  |  | هل يوضح تركيبة رأس المال مثل توزيع ملكية الأسهم؛                                               | 29 |

|    |                                                             |  |  |
|----|-------------------------------------------------------------|--|--|
| 30 | هل يتم الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية؛                |  |  |
| 31 | هل يتم الإفصاح عن طريقة تحديد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة؛    |  |  |
| 32 | هل يتم الإفصاح عن مؤهلات أعضاء المجلس ومستوى استقلاليتهم؛   |  |  |
| 33 | هل يتم عرض معلومات عن الموازنات المالية والتشغيلية للمؤسسة؛ |  |  |
| 34 | الإفصاح عن ميثاق أخلاقيات العمل.                            |  |  |

### 1. استبيان جودة ممارسة المراجعة المالية

الأخ الكريم، الأخت الكريمة، السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته، يقوم الباحث بإعداد دراسة حول أثر تبني المؤسسات الجزائرية للحوكمة على جودة ممارسة المراجعة المالية، ويهدف هذا الاستبيان إلى قياس مستوى جودة ممارسة المراجعة المالية، لذلك أرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة، وتقبلوا مني فائق التحية والاحترام.

- أ. العمر: أقل من 30 م 40 م 40 م 40 م  
ب. الجنس: ذكر - أنثى  
ت. المؤهل العلمي: .....  
ث. المنصب الوظيفي: .....  
ج. سنوات الخبرة: .....  
ملاحظة: ضع علامة (X) في الخانة "نعم" أو "لا" أو "محايد"

| الرقم | العبارة                                                           | نعم | لا | محايد |
|-------|-------------------------------------------------------------------|-----|----|-------|
| 1     | يشارك مكتب المراجعة في برامج التدريب التي تنظمها الهيئات المهنية؛ |     |    |       |
| 2     | مهام عملية المراجعة مقسمة على أعضاء المكتب بوضوح؛                 |     |    |       |
| 3     | وجود قائمة واضحة لأداب وسلوك ممارسة المهنة في مكتب المراجعة؛      |     |    |       |
| 4     | يواجه مكتب المراجعة منافسة من طرف باقي المكاتب؛                   |     |    |       |
| 5     | تعاملات مكتب المراجعة في تزايد من فترة لآخرى؛                     |     |    |       |
| 6     | لا يتلقى مكتب المراجعة دعاوى قضائية؛                              |     |    |       |
| 7     | لا يوجد تراكم لمهام المراجعة في مكتب المراجعة؛                    |     |    |       |
| 8     | يوظف المكتب أعضاء ذوي تأهيل علمي وخبرة مهنية؛                     |     |    |       |

|    |                                                                                                                            |  |  |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| 9  | يتأكد المكتب من أن المراجعة تتم وفق المعايير المتعارف عليها؛                                                               |  |  |
| 10 | تبلغ نسبة مهام المراجعة 10 بالمائة من رقم أعمال المكتب على الأقل؛                                                          |  |  |
| 11 | يتم تغيير مسؤول مهمة المراجعة من فترة لآخرى؛                                                                               |  |  |
| 12 | عدم مراجعة مؤسستين متنافستين في نفس الفترة؛                                                                                |  |  |
| 13 | عدم تقديم خدمات أخرى ما عدا المصادقة على الحسابات لنفس المؤسسة محل المراجعة؛                                               |  |  |
| 14 | وجود لجنة مراجعة في المؤسسة لتقييم المراجع الخارجي، تحديد أتعابه ودراسة المشاكل التي تعترضه يزيد من جودة المراجعة المالية؛ |  |  |
| 15 | من أسباب انهيار مكتب آرثر أندرسن للمراجعة في الوم، أن أعضاءه لم يحافظوا على استقلاليتهم؛                                   |  |  |
| 16 | يستخدم المراجع في عمله الأساليب الإحصائية؛                                                                                 |  |  |
| 17 | يحدد المراجع مدى مطابقة الحسابات للمعلومات المبينة في تقرير التفسير؛                                                       |  |  |
| 18 | يبدى المراجع الرأي حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛                                                           |  |  |
| 19 | يقيم المراجع مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار؛                                                                               |  |  |
| 20 | تمارس المراجعة بموضوعية واستقلالية؛                                                                                        |  |  |
| 21 | يتم تأدية المراجعة بنزاهة و سرية؛                                                                                          |  |  |
| 22 | يحدد المراجع مهام المراجعة ووقت تنفيذها قبل البدء في مهمة المراجعة؛                                                        |  |  |
| 23 | يوزع المراجع المهام على مساعديه ويشرف عليهم؛                                                                               |  |  |
| 24 | يستخدم المراجع حكمه المهني؛                                                                                                |  |  |
| 25 | يطلع المراجع على نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة؛                                                                 |  |  |
| 26 | يقيم المراجع درجة الالتزام بإجراءات نظام الرقابة الداخلية؛                                                                 |  |  |
| 27 | يختار المراجع عينة من الحسابات لفحصها؛                                                                                     |  |  |
| 28 | يتأكد المراجع من صحة التسجيل في الدفاتر المحاسبية وفق القوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛                          |  |  |

|    |                                                                                                   |  |  |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| 29 | يوضح المراجع الأخطاء والمخالفات الموجودة بالقوائم المالية؛                                        |  |  |
| 30 | يعد المراجع تقريراً حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛                                                  |  |  |
| 31 | يضع المراجع تقريراً حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين؛                                           |  |  |
| 32 | يضع المراجع تقريراً حول تطور النتيجة لخمس سنوات ماضية والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛ |  |  |
| 33 | يضع المراجع تقريراً حول اتفاقيات المنظمة؛                                                         |  |  |
| 34 | يضع المراجع تقريراً حول تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.                                        |  |  |
| 35 | المراجعة بالشكل الحالي تضمن تحقيق جودة المهنة.                                                    |  |  |

## هوامش البحث:

Imhaff, J. R., Eugene A, Accounting Quality Auditing and Corporate Governance, Auditing: <sup>1(</sup>  
Journal of Practice and Theory, 2003.

Finet Alain , Lajmi Azhaar, qualité d'audit et gouvernance d'entreprise: essai d'analyse sur le <sup>1(</sup>  
marche Belge, 2007 .

Fodil Adjaoud, Chokri Mamoghli, Fatma Siala, La réputation de l'audit externe et les mécanismes <sup>1(</sup>  
de gouvernement d'entreprise: Interactions et effet sur la performance, 28ème Congrès de  
l'Association Francophone de Comptabilité, mai 2007.

Othmani Slim, Président de la Task Force Goal 08, Code algérien de gouvernance d'entreprise, <sup>1(</sup>  
18.:version finale, 2009, P

Gérard Charreaux, Les théories de la gouvernance: de la gouvernance des entreprises à la <sup>1(</sup>  
Version révisée - systèmes nationaux, Cahier du Fargo n° 1040101, gouvernance des  
3.Décembre 2004, p :

<sup>1(</sup> حمد البشير، التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات، المؤتمر العلمي المهني الخامس: التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة،  
جامعة الزيتونة، للفترة 24- 25 أيلول 2003، ص: 5.

O'Sullivan, Internal and external governance mechanisms: evidence from the UK insurance <sup>1(</sup>  
industry", Corporate Governance : An International Review, Vol.7(4), 1999, pp.363-373.

Lennox, Management ownership and audit firm size, Contemporary Accounting Research, <sup>1(</sup>  
Vol.22, 2005, pp.205-227.

6 Alain Finet, Azhaar Lajmi, op-cit, P <sup>1(</sup>

<sup>1(</sup> ) سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة  
تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية العدد رقم (1)، المجلد رقم (45)، يناير 2008، ص: 05.

Maletta, Kida, The Effect of Risk Factors on Auditors Configural Information Processing,<sup>(1)</sup>  
The Accounting Review, No.68 , 1993, 681-91.

IFA, IFAC Handbook, ISA. NO. 610, Considering the work of internal auditing,<sup>(1)</sup>  
International federation of accountants, 1997, p. 211, Para.1-4.

(1) حسن سيد عبد الفتاح صالح، مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث،  
جامعة عين شمس، مصر، 1998، ص: 69.

(1) عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية بالجمهورية اليمنية دراسة نظرية  
ميدانية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 2008، ص: 36.

(1) محمد نجيب صادق، تطوير هيكل الرقابة الداخلية لعمليات إدارة المخزون بالتطبيق على مؤسسة مصر للطيران، رسالة  
ماجستير في المحاسبة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مصر، 2000، ص: 53-56.

(1) أبو هارجه مها محمد عبده، تحليل لطبيعة سوق خدمات المراجعة في مصر وأثره على جودة عملية المراجعة – دراسة  
ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2000، ص: 149.

(1) صلاح الدين محمد أمين الإمام، دور حوكمة الشركات في عمليات تقييم الاستثمار: دراسة تحليلية، المؤتمر العلمي الأول  
لهيئة النزاهة، ص: 07.

Copley, The Association Between Municipal Disclosure Practices and Audit Quality,<sup>(1)</sup>  
Journal of Accounting and Policy, 1991 , Winter: 245-265.

---

Imhaff, J. R., Eugene A, Accounting Quality Auditing and Corporate Governance, Auditing: Journal of<sup>(ii)</sup>  
Practice and Theory, 2003.

Finet Alain , Lajmi Azhaar, qualité d'audit et gouvernance d'entreprise: essai d'analyse sur le marche Belge,<sup>(iic)</sup>  
2007.

Fodil Adjaoud, Chokri Mamoghli, Fatma Siala, La réputation de l'audit externe et les mécanismes de<sup>(iiic)</sup>  
gouvernement d'entreprise: Interactions et effet sur la performance, 28ème Congrès de l'Association  
Francophone de Comptabilité, mai 2007.

Othmani Slim, Président de la Task Force Goal 08, Code algérien de gouvernance d'entreprise, version finale,<sup>(iiv)</sup>  
18.:2009, P

Gérard Charreaux, Les théories de la gouvernance: de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des<sup>(iv)</sup>  
.3Version révisée - Décembre 2004, p : systèmes nationaux, Cahier du Fargo n° 1040101,

(vi) حمد البشير، التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات، المؤتمر العلمي المهني الخامس: التحكم المؤسسي واستمرارية  
المنشأة، جامعة الزيتونة، للفترة 24- 25 أيلول 2003، ص: 5.

O'Sullivan, Internal and external governance mechanisms: evidence from the UK insurance industry",<sup>(vii)</sup>  
Corporate Governance : An International Review, Vol.7(4), 1999, pp.363-373.

Lennox, Management ownership and audit firm size, Contemporary Accounting Research, Vol.22, 2005,<sup>(viii)</sup>

pp.205-227.

.6 Alain Finet, Azhaar Lajmi, op-cit, P<sup>ix</sup>

(<sup>x</sup>) سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية العدد رقم (1)، المجلد رقم (45)، يناير 2008، ص: 05.

(<sup>xi</sup>) Maletta, Kida, The Effect of Risk Factors on Auditors Configural Information Processing, The Accounting Review, No.68 , 1993, 681-91.

(<sup>xii</sup>) IFA, IFAC Handbook, ISA. NO. 610, Considering the work of internal auditing, International federation of accountants, 1997, p. 211, Para.1-4.

(<sup>xiii</sup>) حسن سيد عبد الفتاح صالح، مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث، جامعة عين شمس، مصر، 1998، ص: 69.

(<sup>xiv</sup>) عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية بالجمهورية اليمنية دراسة نظرية ميدانية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 2008، ص: 36.

(<sup>xv</sup>) محمد نجيب صادق، تطوير هيكل الرقابة الداخلية لعمليات إدارة المخزون بالتطبيق على مؤسسة مصر للطيران، رسالة ماجستير في المحاسبة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مصر، 2000، ص: 53-56.

(<sup>xvi</sup>) أبو هارجه مها محمد عبده، تحليل لطبيعة سوق خدمات المراجعة في مصر وأثره على جودة عملية المراجعة - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2000، ص: 149.

(<sup>xvii</sup>) صلاح الدين محمد أمين الإمام، دور حوكمة الشركات في عمليات تقييم الاستثمار: دراسة تحليلية، المؤتمر العلمي الأول لهيئة النزاهة، ص: 07.

(<sup>xviii</sup>) Copley, The Association Between Municipal Disclosure Practices and Audit Quality, Journal of Accounting and Policy, 1991, Winter: 245-265.