

التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات – دراسة عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات-

External audit and its role in enhancing the application of corporate governance principles - Study a sample of accountant experts and account governors -

نقاز نور الهدى¹، طرشي محمد²

NEGGAZ Nour EL Houda¹, TORCHI Mohamed²

¹ جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف (الجزائر)، مخبر الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في

ظل التحولات العالمية، n.neggaz@univ-chlef.dz

² جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف (الجزائر)، m.torchi@univ-chlef.dz

تاريخ القبول: 2021-11-09

تاريخ الاستلام: 2021-02-01

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الخارجي في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، فقد أصبح موضوع التدقيق الخارجي يحظى باهتمام متزايد من طرف الباحثين ومستخدمي القوائم المالية، لأنه يضمن جودة القوائم المالية ومصادقية المعلومات المحاسبية، كما يمكن اعتبار التدقيق الخارجي كأحد دعائم نجاح تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات، وقد اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الاستنباطي بأدواته الوصف والتحليل في تحديد مختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي، وحوكمة الشركات، مع تسليط الضوء على مبادئها الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، بالإضافة إلى المنهج الاستقرائي في تحليل وتفسير النتائج المتحصل عليها من الاستبانة الموزعة على عينة مكونة من 45 محافظ حسابات وخبير محاسب، والتي تمت معالجتها باستخدام برنامج SPSS.

توصلت هذه الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي يقوم بدور رقابي محوري يعزز من التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات باعتباره آلية من آلياتها الرقابية، ودلالة ذلك علاقة الارتباط القوية الممثلة بمعامل الارتباط لبيرسون R الذي قدر بـ 0.703 وهو دال إحصائيا عند مستوى الدلالة 0,01، وكذلك التأثير الإيجابي للتدقيق الخارجي على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات والذي مثلته قيمة بيتا B المقدرة بـ 0,824 عند مستوى الدلالة 0,01، كما أثبتت الدراسة أن التدقيق الخارجي يساهم في ضمان حقوق المساهمين والتقليل من التضارب في المصالح.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، تقرير التدقيق، القوائم المالية، مبادئ حوكمة الشركات، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD.

تصنيف JEL: M42G34.

¹ المؤلف المرسل: نقاز نور الهدى، n.neggaz@univ-chlef.dz

Abstract :

This study aims to highlight the role of external auditing in enhancing the application of corporate governance principles, the subject of external auditing is receiving increased attention from researchers and users of the financial statements, because it ensures the quality of financial statements and the credibility of accounting information, external auditing can also be seen as one of the pillars of successful application of corporate governance. In this study, we have relied on the deductive approach with its tools of descriptive and analytical in determining the various concepts related to external auditing and corporate governance, highlighting its principles issued by (OECD), as well as the inductive approach in analysing and interpreting the results obtained from the questionnaire distributed to a sample, consisting of 45 accountant expert and account governor, which were processed using the SPSS programme.

This study concluded that the external audit plays a central control role that further enhances the proper application of corporate governance principles as a one of its control mechanisms, the evidence of this is the strong correlation represented by the Pearson correlation coefficient R whose value estimated at 0.703 at the statistically significant 0.01, as well as the positive impact of external audit on the application of corporate governance principles, which was represented by the value of B at estimated 0.824 at the statistically significant 0.01, the study also proved that external audit contributes to ensuring shareholders' rights and reducing conflict of interest.

Keywords: external audit, audit report, financial statements, principles of corporate governance, Organization for Economic Cooperation and Development OECD.

JEL classification codes: M42, G34.

1. مقدمة:

حظيت حوكمة الشركات ومبادئها في الآونة الأخيرة بكثير من الاهتمام، نتيجة لحالات الفشل المالي والإداري، الذي طال العديد من كبريات الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية ودول شرق آسيا والتي كان من أهمها شركة إنرون، ما تمخض عنه انهيار أكبر شركات المحاسبة والتدقيق في العالم، بسبب تواطؤ هذه الأخيرة مع الشركات التي سببت الأزمة، ما سماه عدد من المحللين الاقتصاديين بأزمة الثقة، وكنتيجة لهذه الأزمة وما صاحبها من ضياع لحقوق المساهمين ومختلف أصحاب المصالح، وفقد ثقة المستثمرين، أصبح لازماً على الاقتصاديين إيجاد حلول جذرية لهذه الأزمة، وذلك من خلال فك لغز صندوقها الأسود، ودراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذا الفشل، فتبين من خلال مجموعة من الدراسات والأبحاث أن الفساد المحاسبي هو أحد شفرات لغز تلك الأزمة، وما ساعد على تفاقم الوضع عكس الدور الذي كان يجب على المدققين الخارجيين القيام به، من مدافعين عن حقوق المساهمين ومختلف أصحاب المصالح إلى طرف في النزاع بتواطؤهم مع إدارات الشركات ومعدّي قوائمها المالية، فحوكمة الشركات تركز بشكل أساسي على المدققين الخارجيين لإحكام رقابتها على الشركة ومعلوماتها المالية.

وكرأي محلل لما جرى وقت الأزمة: "كان تأثير التدقيق الخارجي سلبي على حوكمة الشركات، وهذا راجع إلى السلوكيات غير الأخلاقية للمدققين الخارجيين، والتي تتنافى وقواعد السلوك المهني الضابطة لمهنة التدقيق، وتؤثر

حوكمة الشركات بشكل إيجابي إذا ما كان الأمر عكس ذلك، أي إذا لعب المدققين الخارجيين دورهم كما يجب، وتميز عملهم بالجودة والالتزام بالقيم والمبادئ الأخلاقية".

1.1 إشكالية الدراسة: لمناقشة وتحليل هذا الرأي ولاختبار مدى صحته نقوم بصياغة إشكالية الدراسة كما يلي: ما

هو الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في سبيل تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات؟

2.1 الأسئلة الفرعية: للإجابة عن الإشكالية المطروحة ارتأينا تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم التدقيق الخارجي؟ وماهي متطلبات مهمة التدقيق الخارجي في الشركة؟

- ماذا نعني بحوكمة الشركات؟ وما هي مبادئها؟

- ما طبيعة العلاقة بين مهمة التدقيق الخارجي في الشركة وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات؟

- هل تؤثر مهمة التدقيق الخارجي في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات؟

3.1 فرضيات الدراسة: قصد الإجابة عن إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية نفترض الفرضيات التالية:

- توجد علاقة ارتباط قوية ذات دلالة إحصائية بين مهمة التدقيق الخارجي في الشركة وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

- توجد علاقة تأثير إيجابي ذات دلالة معنوية بين مهمة التدقيق الخارجي في الشركة وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

4.1 أهمية الدراسة: تأتي أهمية هذه الدراسة للتأكيد على الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في سبيل التطبيق السليم

لمبادئ حوكمة الشركات، وذلك من خلال تسليط الضوء على مهمة التدقيق الخارجي داخل الشركة ومخرجات هذه المهمة "تقرير المدقق الخارجي" والتي تعزز من تطبيق مبادئ حوكمة الشركات عامة ومبدأ الإفصاح والشفافية خاصة.

5.1 أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على التدقيق الخارجي ومختلف مراحل هذه المهمة داخل

الشركة، وصولاً إلى إعداد التقرير، والذي يعتبر باكورة عمل المدقق الخارجي، وإلقاء نظرة على مختلف مفاهيم حوكمة الشركات، والإشارة إلى مبادئها الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD*، ومحاولة الربط بين هاذين المتغيرين من خلال إبراز العلاقة بينهما.

6.1 منهج الدراسة: بغية الوصول إلى أهداف الدراسة والإلمام بجوانب الموضوع استخدمنا في الجانب النظري "المنهج

الاستنباطي" بأدواته الوصف والتحليل، والذي يقوم على تحديد الخلفية النظرية للموضوع من خلال الدراسات

السابقة، وفي الجانب التطبيقي تم الاعتماد على "المنهج الاستقرائي" من أجل تحليل وتفسير النتائج المتحصل عليها (رقمياً وإحصائياً)، حيث قمنا بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS²⁶ لمعالجة وتحليل بيانات أداة الدراسة "الاستبيان".

7.1 الدراسات السابقة:

- دراسة بن يحيى علي وخبيطي خضير، سنة 2019، تحت عنوان: تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتنفيذ الحوكمة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2010-2018: هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على تطور التدقيق الخارجي في الجزائر خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2018، من خلال دراسة وتحليل أهم القوانين الصادرة خلال تلك الفترة، والتأكد من العلاقة بين ذلك التطور وتجسيد مبادئ الحوكمة على أرض الواقع، حيث توصلت هذه الدراسة إلى أنه توجد علاقة قوية بين التطور التاريخي للتدقيق الخارجي في الجزائر -والذي أصبح يواكب التطورات الحاصلة في العالم- وحوكمة الشركات، إذ أن التدقيق الخارجي من بين آليات هذه الأخيرة، وتم من خلال هذه الدراسة تقديم مجموعة من التوصيات للرفع من جودة التدقيق في الجزائر وبالتالي الرفع من مستوى الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- دراسة سعيدي عبد الحليم ولقويوة سمير، سنة 2018، تحت عنوان: التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات ودوره في تعزيز جودة القوائم المالية: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات، بالإضافة إلى تحديد الخصائص النوعية الواجب توفرها في القوائم المالية، وإبراز أهمية هذه الأخيرة واستخداماتها، والتعرف على مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز جودة المعلومات المالية التي تحتويها هذه القوائم، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي آلية هامة من آليات حوكمة الشركات، حيث تسمح بالحصول على قوائم مالية دقيقة وذات جودة عالية تتضمن معلومات مالية تسمح بترشيد القرارات التي يتخذها جميع مستخدمي تلك القوائم.
- دراسة حميدي أحمد سعيد، سنة 2018، تحت عنوان: مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات: هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز مفهوم حوكمة الشركات، والتعرف على واقع التدقيق الخارجي والحوكمة في الجزائر، حيث خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي كونه أداة من أدوات حوكمة الشركات يساهم في إرساء مبادئها من خلال الزيادة في مصداقية وموثوقية المعلومات الحاسبية الواردة في القوائم المالية، وزيادة مستوى الإفصاح عن هذه المعلومات، بالإضافة إلى أنه يساهم في حل مشكلة نظرية الوكالة بين المسيرين والمساهمين.

عاجلت الدراسات السابقة موضوع التدقيق الخارجي والعلاقة التي تربطه بحوكمة الشركات من الجانب النظري تارة ومن الجانب القانوني والتشريعي تارة أخرى، في حين أنه جاءت دراستنا لتبين الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في سبيل تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، كدراسة تطبيقية واستطلاعية على أرض الواقع الجزائري من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الجزائريين.

2. الإطار النظري للدراسة

2.1 المحور الأول: مهمة التدقيق الخارجي في الشركة

2.1.1 تعريف التدقيق الخارجي: تعددت تعريفات التدقيق الخارجي بتعدد الهيئات والتوجهات رغم أن سبب ظهوره واحد، وهو انفصال الملكية عن الإدارة ورغبة أصحاب الملكية في الاطمئنان على ممتلكاتهم، وتقليل مخاطر المعلومات المعروضة في القوائم المالية الموجهة لمتخذي القرارات، (سعيد عبد الحليم، يومي 29 و 30 أكتوبر 2018، صفحة 7) حيث عرفت الهيئة الفرنسية للخبراء المحاسبين المعتمدين التدقيق الخارجي على أنه "فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول انتظام ومصادقية الميزانية وجدول حسابات النتائج المؤسسة ما" (تامر مزيد رفاعة، 2017، صفحة 15).

كما وقد تم نشر تعريف له من طرف الاتحاد الأوروبي لخبراء الاقتصاد والمحاسبة "إن هدف التدقيق من الناحية المالية هو التعبير عن رأي إذا ما كانت هذه النتائج المالية لآخر السنة تعطي صورة صادقة وحقيقية عن أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في المؤسسة". (أحمد قايد نورالدين، 2016، صفحة 12) وانطلاقاً من ما جاء في التعريفين السابقين فإن "التدقيق الخارجي هو قيام شخص مهني مستقل بفحص القوائم المالية لشركة ما وإبداء رأيه حول صدق وعدالة المعلومات المعروضة فيها ومدى تصويرها للواقع".

2.1.2 أهمية التدقيق الخارجي: إن أهمية التدقيق الخارجي تتمثل في إضفاء المصادقية على القوائم المالية، والتي تكون الإدارة مسؤولة عن إعدادها وعرضها، أما عن مسؤولية المدقق الخارجي فتتمثل في إضفاء المصادقية عليها، فعن طريق عملية التدقيق يعزز المدقق من نفعية وقيمة القوائم المالية، كما أنه يزيد من مصداقية المعلومات الأخرى غير المدققة والمنشورة من قبل الإدارة، أي أنه يزيد من ثقة أصحاب المصالح في الإدارة. (عماري سمير وديلمي عمر، 2020 و 21 نوفمبر 2013، صفحة 15)

2.1.3 متطلبات تنفيذ مهمة التدقيق الخارجي في الشركة محل التدقيق: لمهمة التدقيق العديد من الإجراءات والمراحل والمتطلبات ارتأينا أن نوجزها في الأربع نقاط التالية:

1.3.1.2 أولاً: الحصول على معلومات عامة حول الشركة محل التدقيق: يقوم المدقق الخارجي بالتعرف على الطبيعة القانونية للشركة محل التدقيق (مقرها الاجتماعي وعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي..)، كما يبحث عن معلومات حول مجلس إدارتها (أعضائه وعدد اجتماعاته..)، ومحيطها ومنافسيها، (إلياس شاهد وآخرون، 2017، صفحة 14، 15) ويقوم المدقق الخارجي بزيارة استطلاعية للشركة لتفقد سير نشاطاتها وكذا النواحي المتعلقة بالإنتاج والتخزين، ويتعرف على طبيعة النظام المحاسبي المتبع في الشركة إن كان آلي أو يدوي. (عماري سمير ودليمي عمر، 20 و 21 نوفمبر 2013، صفحة 9، 10)

2.3.1.2 ثانياً: تقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب على المدقق الخارجي وفي كل عملية تدقيق أن يصل إلى درجة كافية من الاستيعاب لكل من المكونات الخمس للرقابة الداخلية (بيئة الرقابة، تقدير الخطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، والمتابعة)، وذلك من أجل التخطيط لعملية التدقيق، من خلال القيام ببعض الإجراءات اللازمة لفهم تصميم الإجراءات الرقابية ومدى العمل بها، والأخذ بعين الاعتبار حجم المنشأة وخصائصها وهيكل ملكيتها، وتنوع وتعقد العمليات التي تقوم بها، وكذلك طرق معالجتها لمعلوماتها وحفظها وتقييمها، وكل المتطلبات التنظيمية والقانونية، (محمد السيد سرايا وشحاتة السيد شحاتة، 2016، صفحة 59) كما عليه أن يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتوضيح جوانب القصور فيه. (حامد طلبة محمد أبو هيبة، 2011، صفحة 37)

3.3.1.2 ثالثاً: فحص حسابات الشركة محل التدقيق: يقوم المدقق الخارجي بفحص حسابات الشركة، وذلك من خلال التأكد من مدى تطبيق الشركة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية أثناء إعداد القوائم المالية، والتأكد من مطابقة المعلومات المعروضة فيها لما هو موجود في السجلات المحاسبية، كما يجمع أدلة الإثبات لتعزيز رأيه الفني حول القوائم المالية. (أحمد حلمي جمعة، 2015، صفحة 166، 167)

4.3.1.2 رابعاً: إعداد التقرير: يتمثل الهدف الأساسي من تدقيق القوائم المالية في تمكين المدقق الخارجي من إبداء رأيه حول عدالة هذه القوائم، ومدى مطابقتها للمعايير الموضوعية، (تامر مزيد رفاعة، 2017، صفحة 129) ويعتبر هذا التقرير باكورة عملية التدقيق. (عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، 2000، صفحة 391)

2.2. المحور الثاني: تطبيق مبادئ حوكمة الشركات

تعتبر حوكمة الشركات مصطلح ذو أصل أمريكي ظهر في السبعينات، وقد تعددت المصطلحات المستخدمة باللغة العربية منها (الحكم الراشد، الإدارة الرشيدة، التحكم المؤسسي، الحاكمية والحكم الجيد...) إلا أنها تصب في مفهوم واحد، غير أن المصطلح الأكثر استعمالاً هو مصطلح "حوكمة الشركات"، حيث أنه قد تم اقتراحه من قبل الأمين

العام لمجمع اللغة العربية، وتم اعتماده من قبل المجمع المصري للغة العربية.(يزيد صالحى وعبد الله مايو، 2016، صفحة 46)

كما وقد تفنن العديد من الكتاب والدارسين وحتى الهيئات الناشطة في مجال الحوكمة في تعريف مصطلح حوكمة الشركات، وإيجاد مبادئ تضبط هذا المصطلح في الساحة الاقتصادية وعلى أرض الواقع، وفي خضم هذا الزخم الكبير برزت على الساحة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بتعريفها لهذا المصطلح وضبط مختلف جوانبه بمبادئ مقبولة قبولاً عاماً في الأوساط الدولية.

1.2.2 تعريف مصطلح حوكمة الشركات:

عرف مصطلح حوكمة الشركات بشيء من الاختصار على أنه " نظام بمقتضاه تدار الشركة وتراقب".(حميدي أحمد سعيد، 2018، صفحة 328)

كما عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD حوكمة الشركات بأنها "نظام ينطوي على مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، وتوفر حوكمة الشركات أيضاً الهيكل الذي يتيح تحديد أهداف الشركة وأساليب تحقيقها والرقابة على الأداء، وحوكمة الشركات الجيدة ينبغي أن توفر الحوافز المناسبة لمجلس الإدارة والإدارة لتحقيق الأهداف التي هي في مصلحة الشركة والمساهمين، وينبغي أن تسهل عملية الرقابة الفعالة وبالتالي تشجيع الشركات على استخدام مواردها بكفاءة أكبر".(خيرة داوي وبولرباح غريب، 2007، صفحة 3)

جاء هذا التعريف بشيء من الشمول ومس كل الجوانب التي تختص بها الحوكمة، حيث وضح العلاقة التي تربط كل من المساهمين ومختلف أصحاب المصالح بالإدارة، وهذا ما جاءت الحوكمة أساساً لتضبطه، كما وقد تعددت أهدافها والتي سنلخصها في الجدول التالي:

الجدول 1: أهداف حوكمة الشركات

أهداف حوكمة الشركات	
1. حماية حقوق المساهمين	تقوم الحوكمة على حماية حقوق المساهمين وطمأننتهم على أموالهم المستثمرة.
2. العدالة	تحقق الحوكمة العدالة بين مختلف المساهمين سواء كانوا (مديرين بالشركة أو خارجيين)، أو كانوا (من حملة جنسيات مختلفة عن الشركة)، أو كانوا (من كبار أو صغار المساهمين).
3. حماية حقوق أصحاب المصالح المختلفة	تضمن الحوكمة حقوق مختلف أصحاب المصالح، سواء كانوا عمال وذلك ما يعزز انتمائهم ويرفع مردوديتهم، أو كانوا موردين أو دائنين ما يعزز من تعاونهم وحرصهم على حسن سير التعامل مع الشركة بغرض استمرار تدفق المنافع المرجوة منها، والتشجيع على تسهيل الإجراءات وصدق المواعيد والالتزام بالاتفاقيات.
4. توفر المعلومات وسلامة قنوات الاتصال	تضمن الحوكمة توفير المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب لكل المتعاملين، كما تقوم على التأكيد على سلامة الاتصال بين الأقسام والإدارات المختلفة، وتسهر على وضوح قنوات الاتصال، مما يزيد من ثقة أصحاب المصالح.
5. إستراتيجية المؤسسة	تؤثر حوكمة الشركات في إستراتيجية الشركة من خلال مراجعة الخطط أول بأول ومعالجة ثغراتها، وهي وسيلة ناجعة للتطوير والتعديل في إستراتيجية الشركة (جعلها مرنة تتكيف والظروف)، وهذا ما ينمي من الإدارة الإستراتيجية.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: زياد عبد الحليم الذبية وآخرون، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص-ص 191-193

2.2.2 أهمية تطبيق حوكمة الشركات: أصبح مفهوم حوكمة الشركات في الآونة الأخيرة يلقي الكثير من الاهتمام نتيجة لحالات الفشل المالي والإداري الذي منيت به العديد من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية ودول شرق آسيا، ومن خلال دراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذا الفشل، تبين أن انعدام أسلوب حوكمة الشركات يمكن القائمين على الشركة سواء كانوا مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين من تفضيل مصالحهم الشخصية على حساب مصلحة المساهمين والدائنين وأصحاب المصلحة الآخرين "تضارب المصالح"، (مخلوفي عبد السلام وتحريشي جمانة، 2013، صفحة 150) والشكل التالي يوضح جانب من هذا التضارب.

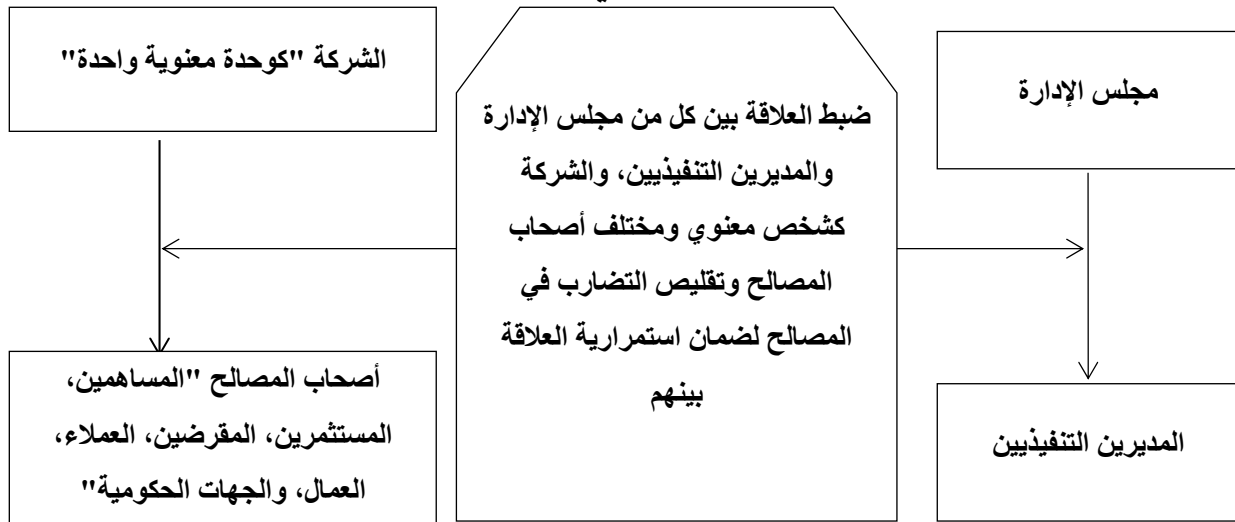
الشكل 1: تضارب مصالح "المساهمين والإدارة"



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر، 2013، ص39.

أما عن الهدف الأساسي الذي جاءت من أجله حوكمة الشركات والذي يتمثل في تحديد العلاقة بين المستثمرين، ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وحملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصالح، كما تهدف إلى زيادة قيمة استثمارات حملة الأسهم إلى أقصى درجة ممكنة على المدى الطويل، وذلك عن طريق تحسين أداء الشركات وترشيد اتخاذ القرارات فيها، ويتضمن ذلك إعداد حوافز وإجراءات تخدم مصالح حملة الأسهم وتحترم في الوقت نفسه مصالح غيرهم بالشركة "الإدارة"، وقد أصبحت حوكمة الشركات عنصراً أساسياً في تحقيق التنمية نظراً لأنها ترتبط ارتباطاً مباشراً بزيادة الإنتاجية ودعم النمو على المدى الطويل ولذلك اتجهت معظم الشركات والدول لتبني مبادئها، (حكيمة بوسلمة ونجوى عبد الصمد، صفحة 383، 384) لما لها من دور محوري داخل وخارج الشركة وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل 2: الدور الأساسي لحوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: زياد عبد الحليم الذبيبة وآخرون، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، دار

المسيرة، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص189

2.2. 3 مبادئ حوكمة الشركات وفق منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD: طلب مجلس منظمة التعاون

الاقتصادي والتنمية في أبريل 1998 من المنظمة أن تقوم بالاشتراك مع الحكومات الوطنية وغيرها من المنظمات

الدولية والقطاع الخاص، بوضع مجموعة من المعايير والمبادئ الخاصة بحوكمة الشركات، وفي عام 1999 أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD مبادئ الحوكمة في نسختها الأولى، وتمت إعادة صياغتها وتحديثها في عام 2004 وقد تم اعتمادها كمبادئ رسمية لحوكمة الشركات، والتي تمثلت في المبادئ التالية: (غضبان، بدون سنة نشر، صفحة 30)

1.3.2.2 المبدأ الأول: ضمان وجود أساس فعال لإطار حوكمة الشركات: تسعى العديد من الدول والشركات لضمان التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة ما يعكس ضرورة توفر إطار فعال من القوانين والتشريعات، والأسواق المالية الفعالة، (سلسلة النشرات التثقيفية لمركز أبو ضبي للحوكمة، صفحة 16) وأن تنص هذه التشريعات بوضوح على توزيع المسؤوليات بين الهيئات المختلفة مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور، (بن يحي علي وخبيطي خضير، 2019، صفحة 13) وهذا ما يوجب وجود نظام مؤسسي فعال يضمن تقسيم المهام والمسؤوليات بما يتلاءم مع الكفاءة العلمية والخبرة المهنية مما يزيد من فعالية الإدارة التنفيذية ويقلص من التملص من المسؤولية، كما تسعى تلك الشركات إلى امتلاك هيكل تنظيمي كفء مما يعزز تطبيقها لمبادئ الحوكمة، وإلى تعميم نشر اللوائح وقوائم الإجراءات على مختلف مصالح الشركة لضمان التقيد بها.

2.3.2.2 المبدأ الثاني: حفظ حقوق جميع المساهمين: يشمل هذا المبدأ حقوق المساهمين المتعلقة بنقل ملكية الأسهم، واختيار أعضاء مجلس الإدارة، ومراجعة القوائم المالية، وحقوق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة. (سليمة بن حسين، 2015، صفحة 14، 15)

3.3.2.2 المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين: يعالج هذا المبدأ ضمان حوكمة الشركات للمعاملة المتساوية بين المساهمين، وذلك من خلال تلقي كل المعلومات المتعلقة بانعقاد الجمعية العامة (التواريخ، الأماكن، جداول الأعمال، والوثائق) في الوقت المناسب، وأن يكون بإمكانهم أن يدلوا بأرائهم وأن يطرحوا أسئلة على مجلس الإدارة بما في ذلك المسائل الخاصة بالمراجعة السنوية للحسابات المعدة من طرف المدققين الخارجيين. (فريق عمل GOAL08، 2009، صفحة 33)

4.3.2.2 المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح: يعالج هذا المبدأ الدور الأساسي الذي يؤديه أصحاب المصالح في الشركة، والمتمثلين في البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء، ويشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، فلا أصحاب المصالح حق المقاضاة في حالة ما كانت المعلومات المقدمة في القوائم المالية مضللة، كما يشمل هذا المبدأ آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة فأصحاب المصالح يدعمون فكرة الإفصاح والشفافية ويشجعون الشركة على تطبيقها، (سليمة بن حسين، 2015، صفحة 14، 15) كما يجب أن

تسهر الإدارة بدورها على تطبيق الاتصال الجيد مع أصحاب المصالح من خلال الإفصاح عن المعلومات التي يحتاجونها في الوقت المناسب وبالكيفية الملائمة.

5.3.2.2 المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية: يعد الإفصاح والالتزام بالشفافية فيما يتعلق بالمعلومات المالية والإدارية وفقا لأحكام القانون والنظام الداخلي للشركة أحد المرتكزات الأساسية لمدى التزام الشركة بمبادئ الحوكمة، حيث يجب أن يتم الإفصاح في الوقت الملائم بما يتضمن الوصول العادل للمعلومات المفصّل عنها لكافة الملاك وأصحاب المصالح، ومن الضروري ضمان المساواة في تمكين الملاك من الوصول إلى المعلومة. (معهد الحوكمة الفلسطيني، آيار 2014، الصفحات 25-27)

6.3.2.2 المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة: يضم مجلس الإدارة الإداريين الذين تعينهم الجمعية العامة للمساهمين، ومن صلاحياته قيادة إستراتيجية الشركة ومراقبة تنفيذها، (حمادي نبيل، يومي 04 و 05 ديسمبر 2012، صفحة 12) حيث يقتضي تحقيق أهداف الشركة وجود مجلس إدارة قوي داخلها، وذلك لضمان الإشراف الجيد على استخدام موارد الشركة لما فيه مصلحة لها، بما يعود بالمنفعة على جميع الأطراف مستقبلا، (مريم قايد، 2013، صفحة 222) وتظهر كفاءة مجلس الإدارة وأعضائه في اختياره للمديرين التنفيذيين وإشرافه عليهم. وتقتضي حوكمة الشركات أن تحدد مسؤوليات مجلس الإدارة بما يضمن تحقيق مبدأ الاستقلالية عن مالكي الشركة، وتتركز مبادئ الحوكمة في تحديد صلاحيات مجلس الإدارة من حيث الحقوق والواجبات، والمزايا والأجور والمكافآت، وكيفية التواصل، وإدارة الاجتماعات بأكثر فعالية. (مظفر جابر الراوي، 2014، صفحة 190)

ويقوم مجلس الإدارة برسم الخطط والسياسات والاستراتيجيات، (هيئة السوق المالية للمملكة العربية السعودية، صفحة 8، 9) ويسهر على ضمان استقلال وحياد كل من المدقق الداخلي والخارجي وذلك من خلال لجنة التدقيق المنبثقة منه، وعلى مراقبة فعالية أدائهم، (أمين السيد أحمد لطفي، 2014، صفحة 357) كما يقوم بتوظيف أعضاء الفريق التنفيذي ويشرف على أعمالهم، ويحدد رواتبهم ويقدم المكافآت لمستحقيها، بالإضافة إلى الإشراف على إعداد القوائم المالية وإيصالها للمساهمين ومختلف أصحاب المصالح، ومراقبة مدى تنفيذ البرامج والمشاريع والميزانيات وتقييم نتائجها، (فريق عمل GOAL08، 2009، الصفحات 30-43) وينسق بين الإدارة التنفيذية والمساهمين.

يؤدي إتباع وتبني المبادئ السليمة لحوكمة الشركات إلى خلق مجموعة من الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية، فقد أدت الأزمات المالية المتعاقبة إلى أخذ نظرة عملية عن كيفية استخدام حوكمة الشركات لمنع الوقوع في أزمات مالية جديدة. (بن عيسى خضرة، يومي 29 و 30 أكتوبر 2018، صفحة 6)

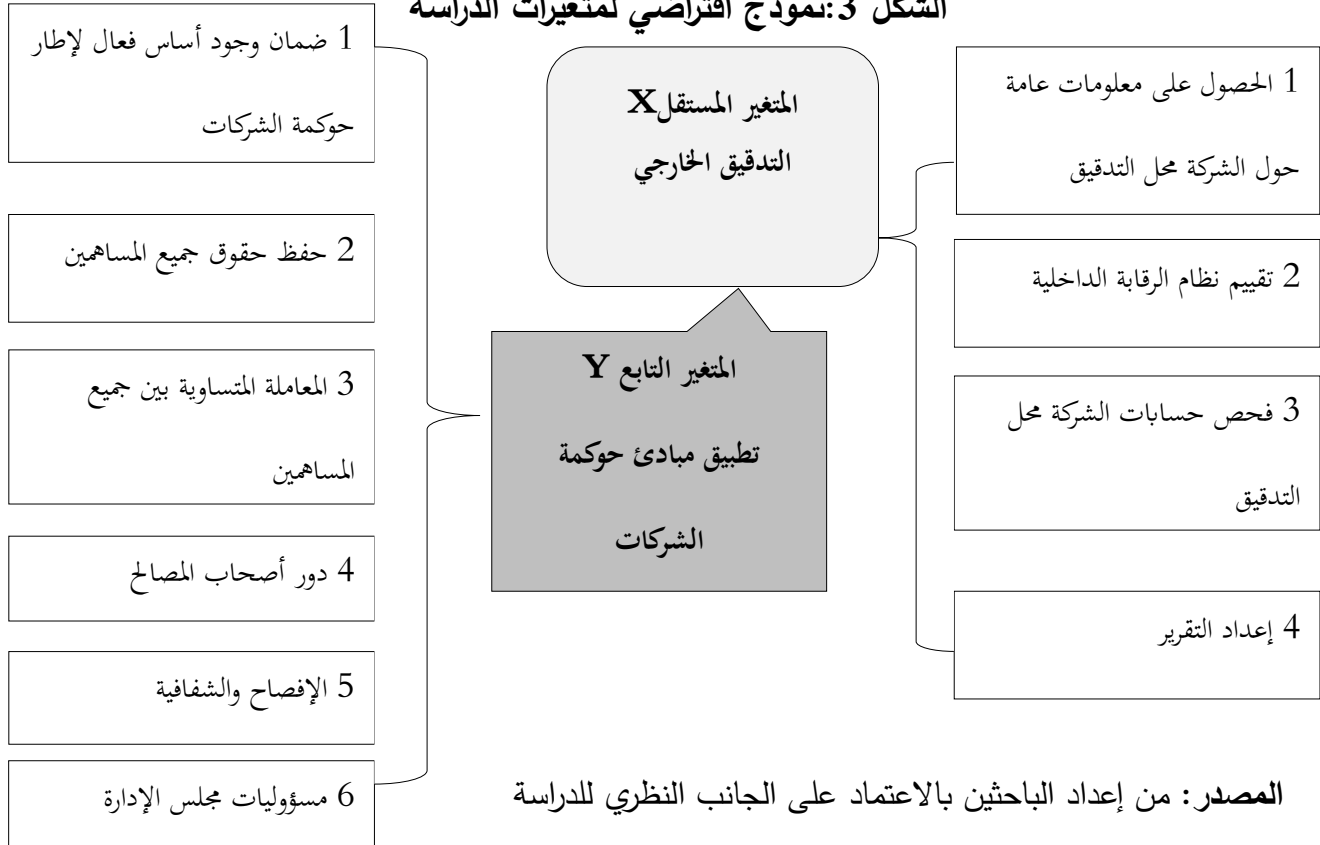
3. الإطار التطبيقي للدراسة

3.1 نموذج الدراسة: انطلاقاً من الجانب النظري المبني على الدراسات السابقة، وبعد تشكيل نظرة عامة حول الموضوع

وبناء إشكالية الدراسة نتوجه إلى اختبار ما تم افتراضه، حيث قمنا ببناء نموذج افتراضي يعكس العلاقات بين متغيرات

الدراسة والمتمثل في الشكل التالي:

الشكل 3: نموذج افتراضي لمتغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجانب النظري للدراسة

3.2 مجتمع وعينة الدراسة: قصد معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي لتعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، تم

حصر مجتمع الدراسة في المهنيين المدرجين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للخبراء

المحاسبين، حيث تم اختيار العينة المستهدفة المتكونة من 45 محافظ حسابات وخبير محاسب، وتم توزيع 45 استمارة

واسترجاع 42 استمارة منها، وكانت كلها صالحة للتحليل لاستيفائها للشروط، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول 2: عدد الاستبانات الموزعة والمسترجعة

النسبة %	العدد	
100	45	الموزعة

00	00	الملغاة	المسترجعة
93,33	42	الصالحة للتحليل	
6,67	3	غير مسترجعة	

المصدر: من إعداد الباحثين

3.3 تحليل ومناقشة النتائج

3.3.1 تحليل البيانات الشخصية لأفراد العينة:

الجدول 3: توزيع أفراد العينة من حيث المعلومات الشخصية

المعلومات الشخصية لأفراد العينة	الخيارات	التكرار	النسبة المئوية %
طبيعة المهنة	محافظ حسابات	36	85,7
	خبير محاسب	6	14,3
الخبرة المهنية	أقل من 10 سنوات	12	28,6
	من 10 إلى 20 سنة	20	47,6
	أكثر من 20 سنة	10	23,8
نوع الشركة المدققة	خاصة	21	50,0
	عامة	1	2,4
	مختلطة	20	47,6

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS²⁶

نلاحظ من خلال الجدول 3 أن عينة الدراسة تتمثل في 42 مستقصي وأن معظمهم من فئة محافضي الحسابات، وذلك بما نسبته 85,7% من مجموع العينة، و14,3% فقط خبراء محاسبين، كما نلاحظ أن أكثر من 47% ذو خبرة مهنية تتراوح ما بين 10 إلى 20 سنة، وما نسبته 23,8% تفوق خبرتهم الـ 20 سنة، أما ما نسبته 28,6% تقل خبرتهم عن 10 سنوات، كما أن نصف أفراد العينة (50%) قد قاموا بتدقيق الشركات ذات الطابع الخاص، أما النصف الآخر من العينة فقد دققوا بما نسبته 2,4% شركات عامة، و47,6% من أفراد العينة دققوا مزيج من الشركات العامة والخاصة "مختلطة".

3.3.2 تحليل صدق وثبات الاستبانة: لقياس مدى ثبات أداة الدراسة "الاستبانة" نستخدم معامل "ألفا كرونباخ"،

"Alpha de Cronbach" على عينة مكونة من 42 مستقصي، والجدول التالي يوضح مختلف معاملات

الثبات لأداة الدراسة:

الجدول 4: معامل ألفا كرومباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة

عدد العبارات	Alpha de Cronbach	
52	0,957	عبارات الاستبانة ككل قبل الحذف
51	0,960	عبارات الاستبانة ككل بعد الحذف
23	0,926	المحور الأول
28	0,945	المحور الثاني

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS²⁶

يتضح من خلال الجدول 4 أن معامل الثبات العام لمحاو الدراسة قبل الحذف مرتفع جداً حيث بلغ 0.957، وبعد حذف العبارة رقم 13 من المحور الأول للاستبانة، والتي تتصف بعدم الثبات أصبح معامل الثبات 0.960 وهو معامل مرتفع جداً، كما وقد كان معامل ألفا كرومباخ للمحور الأول المتكون من 23 عبارة 0.926، وكان معامل ألفا كرومباخ للمحور الثاني المتكون من 28 عبارة 0.945، وهذا ما يدل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات ويمكن الاعتماد عليه في التطبيق الميداني للدراسة بحسب مقياس نانلي والذي اعتمد 0.70 كحد أدنى للثبات.

3.3.3 تحليل الاتساق الداخلي للاستبانة: وقد جرى التحقق من الاتساق الداخلي للاستبانة بحساب معامل الارتباط لبيرسون بين درجات كل عبارة من عبارات المحاور والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه العبارة، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS إصدار 26، (أنظر الملحق رقم 01) الذي يوضح معاملات ارتباط كل عبارة من عبارات المحور الأول والثاني والدرجة الكلية للمحور الموافق لكل عبارة.

نلاحظ من خلال (الملحق رقم 01) أن جميع معاملات الارتباط لبيرسون بين عبارات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور الأول دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.01 ماعدا الفقرة رقم 22 والتي كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.05 حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط 0.349 فيما كان الحد الأعلى 0.830، وعليه فإن جميع عبارات المحور الأول متسقة داخلياً مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول، كما نلاحظ أن جميع معاملات الارتباط لبيرسون بين عبارات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور الثاني دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.01 ماعدا الفقرة رقم 5 والتي كانت غير دالة إحصائياً، حيث كان معامل ارتباطها 0.247، وكانت قيمة دلالتها 0.114 وهي تفوق مستويات الدلالة (0.01، و 0.05)، أما باقي العبارات فكان ارتباطها قوي حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط 0.472 فيما كان الحد الأعلى 0.821، وعليه فإن عبارات المحور الثاني متسقة داخلياً مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني.

من خلال النتائج التي تحصلنا عليها حول الثبات والاتساق الداخلي لأداة الدراسة، يتضح لنا أن أداة الدراسة "الاستبانة" تتصف وبدرجة مرتفعة من الثبات والصدق والاتساق الداخلي مما يجعلنا نطبقها على كامل العينة.

4.3.3 اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

1.4.3.3 التحليل الإحصائي لمجاور الاستبانة

قمنا باستخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المستقيين لعبارات الاستبانة، وسيتم تفسير النتائج وفقا للجدول التالي:

الجدول 5: ميزان تقديري وفقا لمقياس ليكرت الخماسي

الدرجة	الاستجابة	المتوسط المرجح بالأوزان	طول الفترة	المستوى
1	غير موافق بشدة	من 1 إلى 1.79	0.79	منخفض
2	غير موافق بشدة	من 1.8 إلى 2.59	0.79	
3	محايد	من 2.6 إلى 3.39	0.79	متوسط
4	موافق	من 3.4 إلى 4.19	0.79	مرتفع
5	موافق بشدة	من 4.2 إلى 5	0,8	

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول 6: التحليل الإحصائي لأقسام المحور الأول

أقسام الاستبانة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	الترتيب
أولاً: الحصول على معلومات عامة حول الشركة محل التدقيق	0,53775	4,3762	موافق بشدة	3
ثانياً: تقييم نظام الرقابة الداخلية	0,49964	4,4683	موافق بشدة	2
ثالثاً: فحص حسابات الشركة محل التدقيق	0,47331	4,5810	موافق بشدة	1
رابعاً: إعداد التقرير	0,64203	4,3231	موافق بشدة	4
المحور الأول: مهمة التدقيق الخارجي في الشركة	0,45747	4,4286	موافق بشدة	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS²⁶

يوضح الجدول 6 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأقسام المحور الأول من الاستبانة، حيث أننا نلاحظ من خلاله أن مستوى استجابة المستقيمين على عبارات المحور الأول كانت مرتفعة، وهذا حسب المتوسطات الحسابية لأقسام المحور الأول كل على حدى، وكذلك حسب المتوسط الحسابي للمحور الأول ككل، حيث كان الانحراف المعياري للمحور الأول 0,45747 ومتوسطه الحسابي 4,4286 وهو ما يقابل درجة "موافق بشدة"، حيث جاء القسم الثالث "ثالثا: فحص حسابات الشركة محل التدقيق" في المرتبة الأولى من حيث درجة الأهمية بانحراف معياري قدره 0,47331 ومتوسط حسابي قدره 4,5810 وهو ما يقابل درجة "موافق بشدة"، يليه القسم الثاني "ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية" بانحراف معياري قدره 0,49964 ومتوسط حسابي قدره 4,4683 وهو ما يقابل درجة "موافق بشدة"، فيما جاء القسم الأول "أولا: الحصول على معلومات عامة حول الشركة محل التدقيق" في المرتبة الثالثة بانحراف معياري قدره 0,53775 ومتوسط حسابي قدره 4,3762 وهو ما يقابل درجة "موافق بشدة"، وجاء القسم الرابع "رابعا: اعداد التقرير" في المرتبة الأخيرة بانحراف معياري قدره 0,64203 ومتوسط حسابي قدره 4,3231 وهو ما يقابل درجة "موافق بشدة". (أنظر الملحق رقم 02)

الجدول 7: التحليل الإحصائي لأقسام المحور الثاني

الترتيب	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أقسام الاستبانة
4	موافق	4,1143	0,56593	المبدأ الأول: ضمان وجود أساس فعال لإطار حوكمة الشركات
2	موافق	4,1349	0,75819	المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهمين
3	موافق	4,1190	0,75375	المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين
6	موافق	3,9167	0,62875	المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح
5	موافق	4,0000	0,63438	المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية
1	موافق	4,1497	0,57226	المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة
	موافق	4,0731	0,53568	المحور الثاني: تطبيق مبادئ حوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS²⁶

يوضح الجدول 7 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأقسام المحور الثاني من الاستبانة، حيث أننا نلاحظ من خلاله أن مستوى استجابة المستقيمين على عبارات المحور الثاني كانت مرتفعة، وهذا حسب المتوسطات الحسابية لأقسام المحور الثاني كل على حدى، وكذلك حسب المتوسط الحسابي للمحور الثاني ككل، حيث كان الانحراف المعياري للمحور الثاني 0,53568 ومتوسطه الحسابي 4,0731 وهو ما يقابل درجة "موافق"، حيث جاء القسم السادس "المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة" في المرتبة الأولى من حيث درجة الأهمية بانحراف معياري قدره 0,57226 ومتوسط حسابي قدره 4,1497 وهو ما يقابل درجة "موافق"، يليه القسم الثاني "المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهمين" بانحراف معياري قدره 0,75819 ومتوسط حسابي قدره 4,1349 وهو ما يقابل درجة "موافق"، فيما جاء القسم الثالث "المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين" في المرتبة الثالثة بانحراف معياري قدره 0,75375 ومتوسط حسابي قدره 4,1190 وهو ما يقابل درجة "موافق"، وجاء القسم الأول "المبدأ الأول: ضمان وجود أساس فعال لإطار حوكمة الشركات" في المرتبة الرابعة بانحراف معياري قدره 0,56593 ومتوسط حسابي قدره 4,1143 وهو ما يقابل درجة "موافق"، فيما جاء القسم الخامس "المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية" في المرتبة الخامسة بانحراف معياري قدره 0,63438 ومتوسط حسابي قدره 4,0000 وهو ما يقابل درجة "موافق"، وجاء القسم الرابع "المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح" في المرتبة السادسة بانحراف معياري قدره 0,62875 ومتوسط حسابي قدره 3,9167 وهو ما يقابل درجة "موافق". (أنظر الملحق رقم 03)

2.4.3.3 اختبار الفرضيات

1.2.4.3.3 تحليل الارتباط (العلاقة): لمعرفة طبيعة العلاقة بين المتغيرين واختبار فرضية الدراسة "توجد علاقة

ارتباط قوية ذات دلالة إحصائية بين مهمة التدقيق الخارجي في الشركة وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات" قمنا

بحساب معامل الارتباط لبيرسون، والجدول التالي يوضح هذه العلاقة:

الجدول 8: معامل ارتباط مهمة التدقيق الخارجي في الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات

العلاقة	الدلالة الإحصائية	معامل الارتباط لبيرسون
المحور الأول: مهمة التدقيق الخارجي في الشركة	0,000	0,703**
المحور الثاني: تطبيق مبادئ حوكمة الشركات		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS²⁶ ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

يوضح الجدول 8 معامل ارتباط بيرسون بين المحور الأول والمحور الثاني والذي يوضح العلاقة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، حيث كانت علاقتهما طردية قوية بمعامل ارتباط قدره 0.703 - وهو دال إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.01 - أي كلما زادت قوة وجودة مهمة التدقيق الخارجي كلما زاد تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وبناءً على ما تقدم نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه "توجد علاقة ارتباط قوية ذات دلالة إحصائية بين مهمة التدقيق الخارجي في الشركة وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات".

2.2.4.3.3 تحليل الانحدار (الأثر): للتعرف على طبيعة العلاقة بين المتغيرين، والتأكد من إمكانية وجود تأثير من المتغير المستقل على المتغير التابع، واختبار فرضية الدراسة "توجد علاقة تأثير إيجابي ذات دلالة معنوية بين مهمة التدقيق الخارجي في الشركة وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات". قمنا بتحليل الانحدار، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول 9: تحليل الانحدار لمهمة التدقيق الخارجي في الشركة وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات

المتغير التابع	المتغيرات المتنبئة (المفسرة)	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة F	F دلالة	بيتا B	قيمة T	دلالة T	معامل تضخم التباين VIF
المحور الثاني:	الثابت					0,426	0,727	0,472	
تطبيق مبادئ حوكمة الشركات	المحور الأول: مهمة التدقيق الخارجي في الشركة	0,703	0,495	39,168	0,000	0,824	6,258	0,000	1,000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS²⁶

من أجل معرفة العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات "المتغير التابع" ومهمة التدقيق الخارجي في الشركة "المتغير المستقل"، تم استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط (الجدول 9) والذي اعتبر فيه متغير مهمة التدقيق الخارجي في

الشركة كمتغير مفسر ومتغير تطبيق مبادئ حوكمة الشركات كمتغير مفسر "تابع"، أظهرت نتائج نموذج الانحدار أن نموذج الانحدار معنوي وذلك من خلال قيمة F البالغة 39,168 بدلالة 0,000 وهو دال إحصائيا عند مستوى الدلالة المعنوية 0,01، وتفسر النتائج أن المتغير المفسر يفسر 49,5% من التباين الحاصل في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وذلك بالنظر إلى معامل التحديد R^2 ، كما جاءت قيمة بيتا التي توضح العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ومهمة التدقيق الخارجي في الشركة بقيمة 0,824 وهي ذات دلالة إحصائية حيث يمكن استنتاج ذلك من قيمة T والدلالة المرتبطة بها، أي أن علاقتهما طردية ما يعني أنه كلما تحسنت مهمة التدقيق الخارجي في الشركة بمقدار وحدة واحدة يتحسن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بمقدار 0,824 وحدة، كما يوضح الجدول نتائج اختبار التعددية الخطية VIF حيث كشفت النتيجة أن عامل تضخم التباين للنموذج كان 1,000 وهو أصغر من 3 مما يشير إلى عدم وجود مشكلة تعددية خطية بين متغيرات النموذج، كما نستطيع كتابة معادلة الانحدار كما يلي: (أنظر الملحق رقم 04)

حيث:

$$Y = aX + b$$


$$Y = 0,82X + 0,43$$

Y: المتغير التابع "المفسر"

a: معامل التغير

b: الثابت

X: المتغير المستقل "المفسر"

4. الخاتمة:

يعتبر التدقيق الخارجي أداة لإضفاء المصداقية على المعلومات المعروضة في القوائم المالية، والتي تكون الإدارة مسؤولة عن إعدادها وعرضها، معززاً بذلك المبدأ الخامس لمبادئ حوكمة الشركات والمتمثل في الإفصاح والشفافية، ويسهر في الوقت نفسه على حماية حقوق المساهمين ومختلف أصحاب المصالح المتمثلين في مستخدمي تلك القوائم المالية، كما يساهم في القضاء على مشكل التضارب في المصالح، وقد جاءت حوكمة الشركات بدورها لتضبط العلاقة بين إدارة الشركة، ومجلس الإدارة والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، ما عزز الرابط بين كل من التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، وذلك ما ظهر جلياً في نتائج دراستنا التي حاولنا من خلالها إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، من خلال الإجابة على الإشكالية

المطروحة في هذه الدراسة وهي: "ما هو الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في سبيل تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات؟"، وذلك عن طريق قيامنا بإجراء دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والتي أو جزئها في النقاط التالية:

- أثبتت الدراسة أن هناك مستوى مرتفع لاستجابة المستقيين مع عبارات المحور الأول بانحراف معياري قدره 0,45747 ومتوسطه حسابي قدره 4,4286.
- هناك مستوى مرتفع لاستجابة المستقيين مع عبارات المحور الثاني بانحراف معياري قدره 0,53568 ومتوسطه حسابي قدره 4,4286.
- توجد علاقة ارتباط قوية ذات دلالة إحصائية بين مهمة التدقيق الخارجي في الشركة وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات عند مستوى الدلالة 0.01.
- أكدت نتائج الدراسة علوجود علاقة تأثير إيجابي ذات دلالة معنوية بين مهمة التدقيق الخارجي في الشركة وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات عند مستوى الدلالة 0.01.
- من النتيجتين 3 و4 نستنتج - ما يمكنه أن يجيب على الإشكالية المطروحة في مقدمة البحث - أن التدقيق الخارجي يلعب دور رقابي محوري يزيد من تعزيز التطبيق السليم مبادئ حوكمة الشركات، ودلالة ذلك علاقة الارتباط القوية وكذلك التأثير الإيجابي للتدقيق الخارجي على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وهذه النتيجة تثبت الرأي الذي ذكرناه في أول الدراسة "كان تأثير التدقيق الخارجي سلبى على حوكمة الشركات، وهذا راجع إلى السلوكيات غير الأخلاقية للمدققين الخارجيين، والتي تتنافى وقواعد السلوك المهني الضابطة لمهنة التدقيق، وتتأثر حوكمة الشركات بشكل إيجابي إذا ما كان الأمر عكس ذلك، أي إذا لعب المدققين الخارجيين دورهم كما يجب، وتميز عملهم بالجودة والالتزام بالقيم والمبادئ الأخلاقية".
- وعلى ضوء هذه النقطة نقدم مجموعة من التوصيات التي من شأنها أن تعالج الجانب السلبى لتأثير التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات ملخصة في النقاط التالية:
- التأكيد على موضوع القيم والمبادئ الأخلاقية تحت عنوان قواعد السلوك المهني في الملتقيات والمحافل الدولية، بغية غرس الثقافة الأخلاقية بين أوساط المهتمين بالمهنة، وترسيخ مفهوم السمعة كعلامة تجارية للمدقق الخارجي دون أن يحتاج إلى التسويق لعمله أمام الجمهور؛
- تدعيم استقلالية المدقق الخارجي عن طريق التنصيب الجبري للجان التدقيق في كل الشركات وذلك بقوة القانون؛

- الحرص على مفهوم الجودة في أداء مهمة التدقيق الخارجي والذهاب إلى أبعد من ذلك بتبني الجودة الشاملة في مختلف مراحل أداء مهمة التدقيق.

5. المراجع:

المؤلفات:

- أحمد حلمي جمعة، (2015)، التدقيق ورقابة الجودة (المراجعة -الخدمات ذات العلاقة- التدقيق ورقابة الجودة)، دار الصفاء، الطبعة الثانية، الاردن.
- أحمد قايد نورالدين، (2016)، التدقيق المحاسبي، دار الاغصان العلمي، الطبعة الأولى، الاردن.
- أمين السيد أحمد لطفي، (2013)، تطلعات حديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر.
- أمين السيد أحمد لطفي، (2014)، تفعيل آليات المراجعة ومحاربة الاحتيال والفساد، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر.
- تامر مزيد رفاعه، (2017)، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المنهاج، الأردن.
- حامد طلبة محمد أبو هيبه، (2011)، أصول المراجعة، الطبعة الأولى.
- حوكمة الشركات، (بدون سنة نشر)، هيئة السوق المالية للمملكة العربية السعودية.
- الدليل الإرشادي لحوكمة الشركات العائلية في فلسطين، (2014)، معهد الحوكمة الفلسطيني.
- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، (2000)، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر.
- عطا الله احمد سويلم الحسان، (2009)، الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا معلومات، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن.
- فتحي رزق السوافيري وآخرون، (2002)، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، مصر.
- فريق عمل *GOAL08*، (2009)، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، الجزائر.
- محمد السيد سرايا وشحاتة السيد شحاتة، (2016)، مدخل علمي معاصر في مبادئ: الرقابة والمراجعة الداخلية (مشاكل التطبيق العلمي)، دار التعليم الجامعي، مصر.

المقالات:

- إلياس شاهد وآخرون، (2017)، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، العدد 10، ص، ص15، 14.
- بن يحي علي وخبيطي خضير، (2019)، تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتفعيل الحوكمة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2010- 2018، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 1 "خاص"، ص13.

- تحريشي جمانة، (2017)، مدى استفادة البنوك التجارية من تطبيق حوكمة البنوك "بنك أبو ظبي التجاري نموذجاً"، مجلة البشائر الاقتصادية الجزائرية، المجلد الثالث، العدد 1، ص 141.
- حسام الدين غضبان، (بدون سنة نشر)، دور حوكمة الشركات في تنشيط الأسواق المالية في الدول النامية، مجلة التنظيم والعمل الجزائري، العدد 03، ص 30.
- حكيمة بوسلمة ونجوى عبد الصمد، (بدون سنة نشر)، دور الحوكمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة، ص، ص 383، 384.
- حميدي أحمد سعيد، (2018)، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، العدد 09، ص 328.
- خيرة داوي وبولرباح غريب، (2007)، علاقة كفاءة سوق الأوراق المالية بالمعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية الجزائرية، عدد 07، ص 3.
- سليمة بن حسين، (2015)، الحوكمة دراسة في المفهوم، مجلة العلوم القانونية والسياسية الجزائرية، العدد 10، ص ص 14، 15.
- مخلوفي عبد السلام وتحريشي جمانة، (2013)، دور حوكمة الشركات في تقادي الأزمات المالية، مجلة البدر جامعة بشار، العدد 7، ص 150.
- مريم قايد، (2013)، تفعيل آليات الحوكمة للحد من انتشار الرشوة أحد أبرز أوجه الفساد الإداري والمالي، مجلة الشريعة والاقتصاد، المجلد 2، العدد 31، ص 222.
- مظفر جابر الراوي، (2014)، تطبيق معايير الحوكمة وأثرها القانوني في ضمان حقوق أقلية المساهمين في الشركات المساهمة "المملكة الأردنية الهاشمية نموذجاً"، دفاثر الساسة والقانون، العدد 11، ص 190.
- يزيد صالحى وعبد الله مايو، (2016)، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة - دراسة ميدانية-، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 4، ص 46.

المداخلات:

- بن عيسى خضرة، (يومي 29 و 30 أكتوبر 2018)، دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ إفصاح وشفافية لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني الأول حول: "تطور الإطار المفاهيمي للمحاسبة كدعامة لتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية" الجزائر.
- حمادي نبيل، الحوكمة المحاسبية في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، (يومي 04، 05 ديسمبر 2012)، مؤتمر دولي حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية بجامعة المسيلة، الجزائر.

- سعيدي عبد الحليم ولقوييرة سمير، (يومي 29 و 30 أكتوبر 2018)، التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات ودوره في تعزيز جودة القوائم المالية، الملتقى الوطني الأول حول: تطور الإطار المفاهيمي للمحاسبة كدعامة لتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية، الجزائر.
- عماري سمير وديلمي عمر، (20 و 21 نوفمبر 2013)، دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية، الملتقى الوطني الرابع حول: تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الأغواط، الجزائر.

6. ملاحق

6.1 الملحق 1: جدول معاملات ارتباط عبارات المحول الأول والمحور الثاني

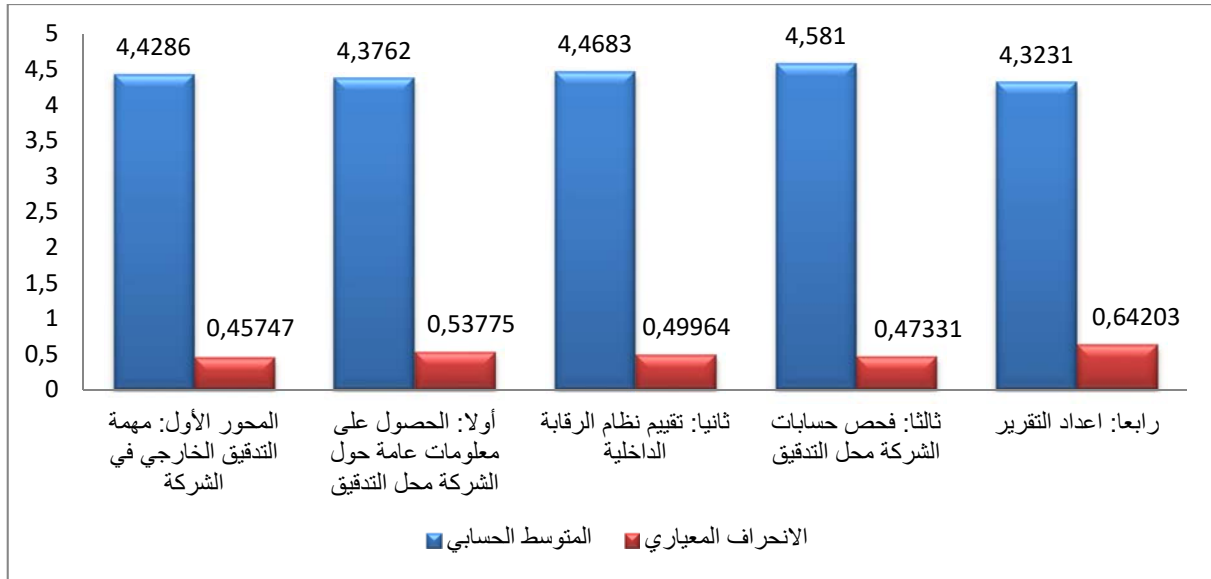
معاملات ارتباط عبارات المحول الثاني			معاملات ارتباط عبارات المحول الأول		
عبارات المحور	معامل الارتباط	قيمة الدلالة	عبارات المحور	معامل الارتباط	قيمة الدلالة
1	0.713**	0.000	1	0.632**	0.000
2	0.585**	0.000	2	0.593**	0.000
3	0.590**	0.000	3	0.518**	0.000
4	0.519**	0.000	4	0.556**	0.000
5	0.746**	0.000	5	0.247	0.114
6	0.692**	0.000	6	0.675**	0.000
7	0.563**	0.000	7	0.714**	0.000
8	0.739**	0.000	8	0.753**	0.000
9	0.510**	0.001	9	0.752**	0.001
10	0.682**	0.000	10	0.799**	0.000
11	0.796**	0.000	11	0.821**	0.000
12	0.776**	0.000	12	0.607**	0.000
13	0.623**	0.000	13	0.567**	0.000
14	0.719**	0.000	14	0.743**	0.000
15	0.632**	0.000	15	0.689**	0.000
16	0.498**	0.001	16	0.701**	0.000

0.000	0.627**	17	0.000	0.614**	17
0.000	0.716**	18	0.000	0.732**	18
0.000	0.524**	19	0.000	0.650**	19
0.000	0.788**	20	0.000	0.830**	20
0.000	0.794**	21	0.000	0.615**	21
0.000	0.729**	22	0.023	0.349*	22
0.000	0.507**	23	0.000	0.730**	23
0.000	0.472**	24			
0.000	0.643**	25			
0.000	0.674**	26			
0.000	0.560**	27			
0.000	0.561**	28			

* دال عند مستوى الدلالة 0.05 ** دال عند مستوى الدلالة 0.01

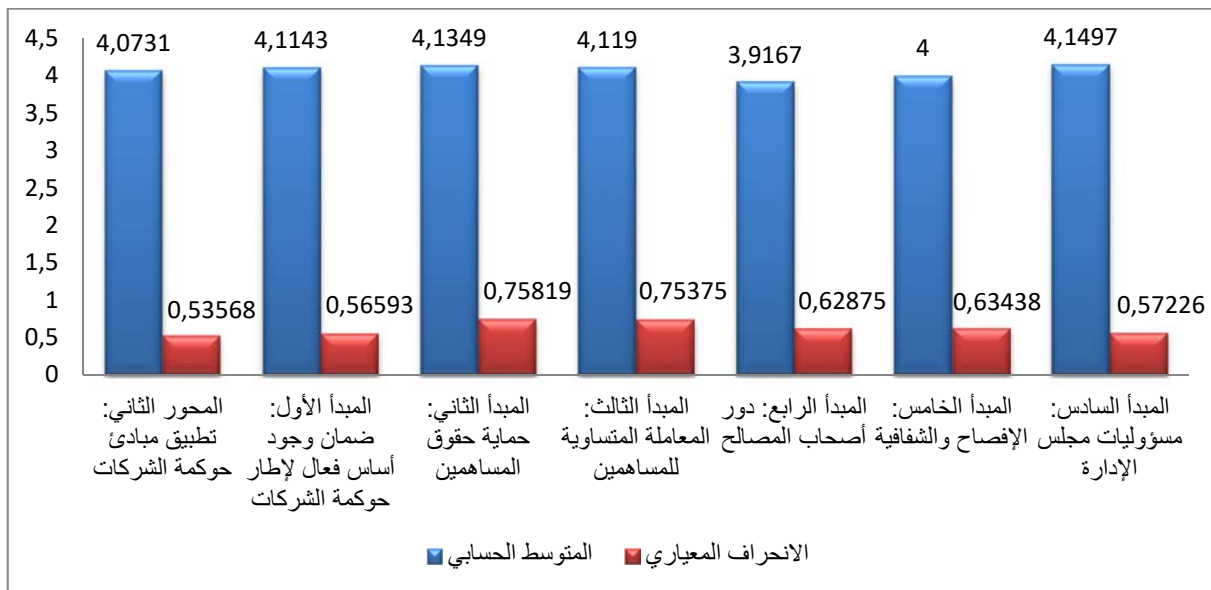
المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS₂₆

6.2 الملحق 2: مدرج تكراري يوضح التحليل الإحصائي لأقسام المحور الأول



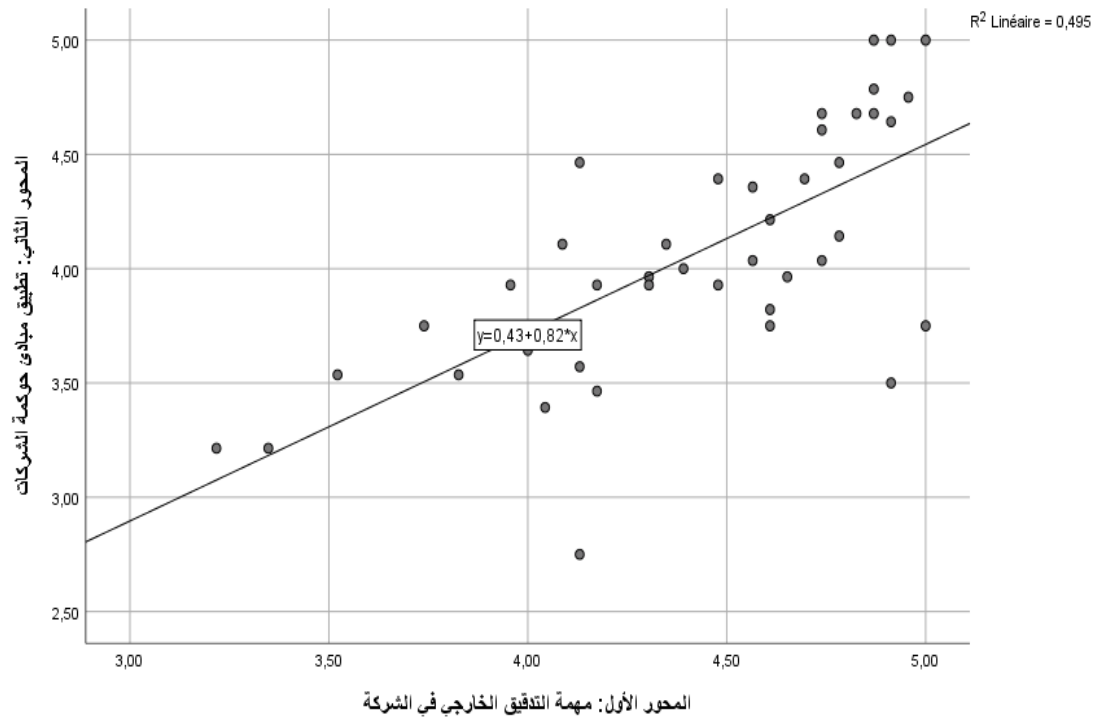
المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج Excel₂₀₁₀

3.6 الملحق 3: مدرج تكراري يوضح التحليل الإحصائي لأقسام المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج Excel₂₀₁₀

4.6 الملحق 4: منحنى خط الانحدار



المصدر: من مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS₂₆