



مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات

-دراسة لعينة من مدققي الحسابات-

THE CONTRIBUTION OF EXTERNAL AUDIT TO PROMOTE EFFECTIVE CORPORATE GOVERNANCE PRACTICE

-A STUDY OF A SAMPLE OF AUDITORS-

محاد عريوة¹ ، طلال زغبة²¹ جامعة المسيلة مخبر الاستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر (الجزائر) mohad.arioua@univ-msila.dz² جامعة المسيلة مخبر الاستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر (الجزائر) talal.zeghba@univ-msila.dz

تاريخ الاستلام : 2020/07/25؛ تاريخ المراجعة : 2020/09/01؛ تاريخ القبول : 2020/12/09

الملخص

تناولت هذه الدراسة إظهار العلاقة بين التدقيق الداخلي ومساهمته في تعزيز الممارسة الفعالة لمفهوم حوكمة الشركات، وهذا من خلال تقسيمها إلى قسمين قسم نظري تم التطرق فيه إلى مفهومي التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، وآخر ميداني تمت من خلاله دراسة العلاقة بين التدقيق وحوكمة الشركات وذلك بتوزيع استبيان على عينة من مدققي الحسابات، وباستعمال مختلف الأدوات الإحصائية لتحليل البيانات، تم التوصل إلى نتيجة وجود علاقة بين مهنة التدقيق والممارسة الفعالة لحوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، الفعالية، حوكمة الشركات.

تصنيف JEL: M42، G34، H1

Abstract

This study aimed to show the relationship between internal audit and its contribution to promoting the effective practice of the concept of corporate governance, and this by dividing this study into two parts, a theoretical section in which the concepts of audit external and corporate governance were examined, and another field section through which the relationship between audit and corporate governance was studied, By distributing a questionnaire to a sample of auditors and using various statistical tools to analyze the data, a conclusion was drawn on the existence of a relationship between the audit profession and the effective practice of corporate governance.

Keywords : external audit, efficiency, corporate governance.**JEL classification :** M42 ،G34 ،H1

مقدمة

شهدت بيئة الأعمال الكثير من الاضطرابات والأزمات المالية، والتي كشفت عن الفساد الكبير في الشركات المسجلة في البورصة في أمريكا، وهذا من خلال استعمال طرق الاحتيال والتحريف والتي تمكنها من إخفاء خسائرها والتلاعب بحقوق أصحاب المصالح كالمساهمين، الدائنين والموردين وحتى المجتمع المدني، وبالنظر إلى هذه الظروف كان لزاماً وضع معايير محددة لإدارة هذه الشركات إدارة رشيدة تتيح لهم الاستعمال الأمثل لكل الموارد المتاحة وحمايتها من الضياع، حيث أصدر مركز المشروعات الدولية تقريراً حول الحوكمة الرشيدة للشركات حدد فيه مختلف مبادئ وقواعد ممارسة أسلوب الإدارة الرشيدة بكل شركات ومؤسسات القطاع الاقتصادي.

وهذا المفهوم الذي تم طرحه يحتاج إلى مجموعة من آليات وأدوات الرقابة لضمان التزام الشركات والمؤسسات بمختلف مبادئ الحوكمة الرشيدة مثل الشفافية والمسائلة والإفصاح، ومن بين هذه الآليات والأدوات نجد المدققين الخارجيين فهم يؤدون دوراً أساسياً في حوكمة الشركات، وذلك من خلال شهادتهم على صحة القوائم والتقارير المالية المنشورة وإضفاء الثقة والمصداقية عليها، وتؤكد اللجنة الفنية التابعة للمنظمة العالمية للهيئات المشرفة على تداول الأوراق المالية (IOSCO) أن الفهم العام لمصداقية التقارير المالية يتأثر إلى حد كبير بفاعلية المدققين الخارجيين في تدقيق القوائم المالية وإعداد التقارير عن ذلك، وتعد استقلالية المدقق الخارجي مسألة أساسية لثقة المساهمين والأطراف الأخرى المرتبطة بالشركة في القوائم المالية والتعويل عليها في اتخاذ القرارات التي تخص الشركات، وبناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

أولاً: إشكالية الدراسة

إلى أي مدى يساهم التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات؟

ويندرج ضمن هذا السؤال الرئيس مجموعة من الأسئلة الفرعية المتمثلة في:

- هل تساهم استقلاليته وموضوعية المدقق الخارجي في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات؟
- هل تؤثر الكفاءة والعناية المهنية للتدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات؟
- هل هناك علاقة بين الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق الخارجي وتعزيز حوكمة الشركات؟.

ثانياً: فرضيات الدراسة

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي وبين تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة والعناية المهنية للمدقق الخارجي وبين تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات؛
- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي للمدقق الخارجي وتعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات.

ثالثاً: أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذا العمل في كونه يتناول دراسة العلاقة بين التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز فعالية حوكمة الشركات، فهذه الدراسة تجمع بين مفهومين أساسيين في بيئة الدراسات المالية والمحاسبية وبالتالي تحديد التأثير الإيجابي لكل منهما على الآخر.

رابعاً: الهدف من الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة الموضوع من خلال النقاد التالية:

- دراسة وتحليل متغير الدراسة الأول التدقيق الخارجي وأهميته بالنسبة للمؤسسات؛
- دراسة وتحليل متغير الدراسة الثاني الحوكمة الشركات من وجهة نظر أكاديمية وأهميتها للأطراف ذات المصلحة؛
- دراسة طبيعة العلاقة بين التدقيق الخارجي والممارسة الفعالة لحوكمة الشركات.

خامساً: منهج الدراسة

تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي، وهذا ما فرضته طبيعة الموضوع محل الدراسة، لأننا بصدد عرض بيانات وحقائق مرتبطة بالتدقيق الخارجي وعلاقته بتعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات.

سادسا: الدراسات السابقة

- دراسة حميدي احمد سعيد، مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 09، 2018، حيث هدفت الدراسة إلى دراسة دور المدقق الخارجي بصفته شخص مستقل له مؤهلاته العلمية والعملية في تعزيز حوكمة الشركات، وأهمية هذه المهنة في تكريس الشفافية والمصدقية في القوائم المالية، وقد توصلت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي له دور كبير في تعزيز حوكمة الشركات وهذا بناء على درجة الاستقلالية التي يتمتع بها.
- دراسة بن زعمة سليمة وآخرون، التدقيقي الخارجي كآلية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد 04، 2018، حيث تكمن أهداف هذه الدراسة في إلقاء الضوء على أهمية التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في تعزيز جودة القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية خاصة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة تتمثل في أن حوكمة الشركات تمثل آلية محاسبية مهمة إذا تم تفعيلها بالشكل المطلوب فإنها تعمل على دعم جودة مخرجات المحاسبة المالية للمؤسسات الاقتصادية ذات خصائص نوعية تكسب ثقة ذوي المصلحة.
- ومن اجل تغطية مختلف جوانب العلاقة بين متغيرات الدراسة المتمثلة في التدقيق الخارجي والممارسة الفعالة لحوكمة الشركات، ارتأينا تقسم الدراسة إلى المحاور التالية:

المحور الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي.

المحور الثاني: الإطار الفكري لحوكمة الشركات وعلاقتها بالتدقيق الخارجي.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية على مجموعة من المدققين الخارجيين.

1- الإطار النظري لتدقيق الخارجي

نشأ وتطور علم التدقيق نتيجة الأزمات المالية التي ظهرت في بيئة الأعمال الحديثة وهو ما أبان عن وجود حاجة ماسة إلى الخدمات التي يقدمها، وبحكم انه الوجه المكمل للعمل المحاسبي والمالي فمخرجات هذا الأخير هي مدخلات التدقيق، إذن فهو الأداة التي تظهر مدى صدق وشرعية وموثوقية مخرجات ونتائج هذا العمل في نهاية السنة المالية من خلال إعطاء رأي في محايده حوله.

1-1 مفهوم التدقيق الخارجي

لقد تعدد التعاريف المتعلقة بمفهوم التدقيق الخارجي نوجز منها:

- يعرف بأنه عملية فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية (سليمان، 2014، ص25).
- فهو أيضا نشاط يتم من طرف أشخاص خارجيين عن الشركة يقوم هذا النشاط على عملية الفحص المهني الإلزامي إلى إبداء الرأي حول مصداقية المعلومة محل الفحص (اقاسم، 2016، ص08).
- أيضا التدقيق الخارجي طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات المحاسبية حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة، ونقل النتائج إلى الأطراف المعنية (AICPA, 1972, p18).

مما سبق من تعريف يمكن القول أن التدقيق الخارجي هو طريقة منظمة ومنهجية الهدف منها الوصول إلى تقرير حول عدالة مخرجات النظام المحاسبي أي القوائم المالية لوضع الشركة المالي، وعدالة الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعنية، وهذه العملية يقوم بها محاسب خارجي محايد ومستقل عن إدارة الشركة.

2-1 أهداف التدقيق الخارجي

لقد استمرت أهداف التدقيق الخارجي في التطور لتلبية احتياجات المجتمع من المعلومات واتخاذ القرارات المناسبة، وبالتالي يمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى أهداف تقليدية وأهداف معاصرة (الباقوري، 2017، ص ص: 10-11).

أ. الأهداف التقليدية

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها؛
- الحصول على رأي فني محايد يستند إلى قرائن وأدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها الشركة أو المؤسسة التي تم تدقيق حساباتها لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات، وعن مدى دلالة تلك القوائم على نتيجة أعمال الشركة أو المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تزوير (تحريفات)؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء أو الغش، وذلك عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة أو المؤسسة.

ب. الأهداف المعاصرة:

- مراقبة الخطط والسياسيات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات؛
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات والشركات؛
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية؛
- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات؛
- مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات أو الشركات في تحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعها.

3-1 أهمية التدقيق الخارجي

عملية التدقيق الداخلي أهمية كبيرة نظرا للخدمات التي يقدمها للجهات المختلفة التي تستعمل القوائم المالية الموثوقة في رسم خططها واتخاذ قراراتها، وتمثل هذه الجهات فيما يلي (الخطيب، 2009، ص ص: 12-13):

أ. أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للإدارة الشركة والمساهمين

- بالنسبة للإدارة الشركة: عند قيام إدارة الشركة بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات التي يشترط فيها الصحة والدقة، وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة للشركة، ولا يمكن الوثوق بهذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصدق عليها من طرف شخص محايد وذلك بإعطاء رأي فني محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية.
- بالنسبة للمساهمين: يمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداما امثلا وبكفاءة عالية، فالمدقق الخارجي يقوم بإعداد تقرير يتضمن رأيا سليما حول عدالة القوائم المالية وتمثيله للمركز المالي للشركة ونتائج الدورة المالية.

ب. أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة الضرائب وللموردين

- بالنسبة للإدارة الضرائب: تعتمد إدارة الضرائب على التدقيق الداخلي في إعداد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة الشركة، إن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن الشركة بفحص عملياتها ونتائجها، مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي للشركة ونتائجها.
- بالنسبة للموردين: يسمح للموردين بالاطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للشركة، مما يحدد درجة التعامل معها، فإذا اتضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للشركة وأنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها في أجال استحقاقها، يصبح أكثر ثقة وليونة في التعامل معها.

ج. أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لنقابة العمال وتسيير الموارد المتاحة

- بالنسبة لنقابة العمال: يعطي الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية لشركة، مما يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال.
- بالنسبة لتسيير الموارد المتاحة: يتوصل المدقق الخارجي أثناء القيام بعملية الفحص والتدقيق إلى نقاط الضعف في التسيير فيقوم بتحديددها، والعمل على التقليل منها وتحسين التسيير وهذا من خلال تقديم توصيات واقتراحات من شأنها الرفع من كفاءة واستخدام الموارد المتاحة وفعاليتها (خالد أمين، 2004، ص 13).

2- الإطار الفكري لحوكمة الشركات وعلاقتها بالتدقيق الخارجي

1-2 مفهوم حوكمة الشركات

وفق تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فحوكمة الشركات نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها حيث تقوم بتحديد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في الشركات مثل مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، كما أنها تبين القواعد والإجراءات لاتخاذ القرارات بخصوص شؤون الشركة، وهي أيضا توفر الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل بلوغ تلك الأهداف، ورقابة الأداء (OCDE, 2004, P17).

2-2 مبادئ حوكمة الشركات

وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مبادئ لمفهوم الحوكمة لاقت قبولا واستحسانا من قبل جميع الدول، وهي تتمثل باختصار فيما يلي (المزاع، 2009، ص22):

- الحفاظ على حقوق المساهمين: سواء كانوا أغلبية أو أقلية، محليون أو أجانب، وهذه الحقوق لا يمكن حصرها ولكن تتركز حول (حقوق نقل ملكية السهم، اختيار مجلس الإدارة، الحصول على العوائد من الأرباح،...)
- تحقيق المساواة العادلة في التعامل مع المساهمين: من حيث الدفاع عن حقوقهم كالتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية وكل ما يتعلق بضمان المساواة بين أفراد هذه الفئة؛
- تفعيل دور أصحاب المصالح أو الأطراف الفاعلة في المؤسسة: يركز هذا المبدأ على تحديد حقوق وواجبات كل الأطراف الفاعلة في المؤسسة، ما يجعل أدائها أكثر فعالية وبالتالي تحسين أداء المؤسسة أو الشركة ككل؛
- الحرص على الإفصاح والشفافية: في التوقيت المناسب وباستخدام الطرق الملائمة وبالتزام الشفافية التامة؛
- تأكيد مسؤوليات مجلس الإدارة: تم التركيز على مجلس الإدارة باعتباره أحد أهم الآليات الداخلية التي تشكل حلقة وصل مهمة بين جميع الأطراف الفاعلة في المؤسسة.

3-2 أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لحوكمة الشركات

تفرض حوكمة الشركات من خلال مبدأ الإفصاح والشفافية على الشركات الاضطلاع والقيام بعملية التدقيق الخارجي سنويا عن طريق مراجع مستقل، بهدف تدقيق ومراقبة الأسلوب المستخدم في إعداد وتقديم القوائم المالية، وأن يكون هذا المدقق قادرا على القيام بوظيفته بشكل كامل، وأن يراعي في عملية التدقيق الأصول والمبادئ والقواعد والضوابط المهنية التي تمارس بها المهنة، وأن تكفل له المؤسسة كامل الحرية في الإطلاع على المستندات والدفاتر، ومعرفة ما يتم فعلا من معاملات مالية، وما إذا كانت فعلا مطابقة لما هو مسجل في القوائم المالية.

حيث يجب على المدقق الخارجي القيام بجرد مادي فعلي لموجودات المؤسسة للتأكد من صحة تقييدها في الدفاتر ومدى صحة التسجيلات المحاسبية، وأن يعلن عن القيود أو الضغوط التي تمت ممارستها من قبل سلطة الإدارة عليه، أو على أحد أفراد الطاقم العامل معه (محسن، 2005، ص141).

4-2 عملية التدقيق الخارجي في ظل حوكمة الشركات:

للقيام بعملية تدقيق خارجية مثلى من الضروري القيام بما يلي (أشرف، 2005، ص11):

- تعيين وتحديد الأجر، ومدى الاحتفاظ بالمراجع على أساس تقييم أدائه؛
- مراجعة خطاب الارتباط وأية شروط خاصة فيه؛
- النظر إلى خطط التدقيق الخارجي وطريقة وبرنامج العمل خلال العام المالي ونهاية العام؛
- التأكد من أن التدقيق الخارجي تكمل كافة جوانب خطة المراجعة؛
- التأكد من أن المدقق الخارجي مستقل وأن كل الأمور التي تعيق استقلاله تسوى بشكل سليم؛
- التأكد من أن كل الأمور التي يثيرها المدقق الخارجي يتم معالجتها من قبل الإدارة بشكل جيد؛

- مراجعة أتعاب الاستشارات بخلاف عملية التدقيق وتقدير ما إذا كانت تؤثر على استقلال المدقق الخارجي.

3- الدراسة الميدانية على مجموعة من المدققين الخارجيين

1-3 عينة الدراسة

هي عينة مستهدفة حيث وزعت الاستمارة على مجموعة من المدققين الخارجيين، حيث قدر عدد الاستمارات الموزعة (35) استمارة، تم استرجاع (32) استمارة صالحة للتحليل.

2-3 أداة الدراسة

تم اعتماد الاستبيان كأداة أساسية في دراسة الموضوع بهدف الحصول على المعلومات التي ستساعدنا في تحليل وتفسير إجابات مفردات العينة على أسئلة فقرات الاستبيان، حيث يتكون من جزأين أساسيين وهما:

أ. الجزء الأول (المتغير المستقل): وهو يتضمن العبارات الموضوعية لدراسة متغير التدقيق الخارجي، وقد قسم هذا المحور إلى ثلاثة محاور تعالج ما يلي:

- المحور الأول: استقلالية ونزاهة وموضوعية المدقق الخارجي ويتضمن 7 فقرات؛

- المحور الثاني: الكفاءة والعناية المهنية للمدقق الخارجي ويتضمن 5 فقرات؛

- المحور الثالث: التزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة ويتضمن 5 فقرات.

ب. الجزء الثاني (المتغير التابع): يتضمن العبارة الموضوعية لدراسة متغير حوكمة الشركات وقد قسم هذا الجزء إلى ثلاثة محاور وهي تعالج ما يلي:

- المحور الأول: وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة ويتضمن 5 فقرات؛

- المحور الثاني: توفر مقومات الإفصاح والشفافية ويتضمن 5 فقرات؛

- المحور الثالث: مقومات ومسؤوليات مجلس الإدارة يتضمن 5 فقرات.

وتم وضع الفقرات على أساس سلم ليكارت الخماسي.

3-3 ثبات أداة الدراسة

من أجل التحقق من ثبات وصدق الأداة تم الاعتماد على مقياس ألفا كرونباخ، والجدول رقم (01) يمثل معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات فقرات

الاستبيان.

جدول 1: معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

الاحور	عدد العبارات	قيمة ألفا كرونباخ
استقلالية ونزاهة وموضوعية المدقق الخارجي	7	0.875
الكفاءة والعناية المهنية	5	0.728
الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة	5	0.652
إجمالي عبارات الخاصة بمتغير التدقيق الخارجي	17	0.921
وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة	5	0.857
توفر مقومات الإفصاح والشفافية	5	0.783
مقومات ومسؤوليات مجلس الإدارة	5	0.861
إجمالي عبارات الخاصة بمتغير حوكمة الشركات	15	0.935
إجمالي العبارات للمتغيرين	32	0.963

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن كل نتائج معامل ألفا كرونباخ كانت أكبر من 60%، بالنسبة لمتغير التدقيق الخارجي، حيث بلغ إجمالي العبارات لهذا المتغير 0.921 وهو ما يدل على ثبات وتناسق العبارات الموضوعية، أما بالنسبة للحكومة فكان إجمالي العبارات الخاصة بهذا المتغير 0.935 وهو ما يدل على ثبات وتناسق العبارات لهذا المتغير، وأما بالنسبة لمعامل ألفا كرونباخ الإجمالي لعبارات كلا المتغيرين فقد بلغ ما قيمته 0.963 وهذا ما يدل على ثبات أداة الدراسة بصفة إجمالية.

4-3 تحليل نتائج محاور الدراسة أولاً: المتغير المستقل (التدقيق الخارجي)

1) المحور الأول: استقلالية ونزاهة وموضوعية المدقق الخارجي

جدول 2: تحليل فقرات المحور الأول.

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	العبارات
4,09	1,311	يتميز المدقق الخارجي أثناء أداء عمله بالموضوعية والأمانة.
3,85	1,351	يعمل المدقق الخارجي بكل نزاهة وشفافية.
3,91	1,215	لا يوجد تعارض بين عمل مرجع الحسابات والإدارة.
3,97	1,381	المدقق الخارجي طرف محايد بين مجلس الإدارة والإدارة.
4,03	1,314	يقدم المدقق الخارجي التقارير المالية بكل مصداقية وشفافية.
4,29	1,001	يقوم المدقق الخارجي بتقديم معلومات تتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.
4,11	1,3655	يقوم المدقق الخارجي بتقديم صور واضحة عن المؤسسة بطريقة سليمة وفي الوقت المناسب
4,03	0,970	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تشير القيم في الجدول أعلاه والمتعلقة بالمحور الأول أي استقلالية ونزاهة وموضوعية المدقق الخارجي حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.03 بحيث تقع هذه القيمة ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكرت الخماسي وهذه الفئة تشير إلى درجة إجابات موافق، وهذا ما يؤكد غالبية أفراد العينة المدروسة، إذ نلاحظ أن المتوسطات الحسابية الجزئية تراوحت ما بين (3.85 و 4.29) أي أن جميع مفردات العينة المدروسة كانت إجاباتهم تتراوح بين موافق وموافق بشدة، أما بالنسبة للانحرافات المعيارية نلاحظ أنها متقاربة نوعاً ما، إذ تقع الانحرافات المعيارية الجزئية في المجال (1.001 إلى 1.38) هذا التقارب يظهره الانحراف المعياري الإجمالي إذ تمثلت قيمته في 0,970.

2) المحور الثاني الكفاءة والعناية المهنية للمدقق الخارجي

جدول 3: تحليل فقرات بالمحور الثاني

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	العبارات
4,18	1,336	يحترم المدقق الخارجي القوانين والمعايير المهنية في أداء عمله
4,06	1,324	وفرة دورات داخلية وخاصة منتظمة لتحسين مراجعي الحسابات
3,97	1,193	مدى تقديم مدقق الحسابات لخدمات مهنية استشارية للشركة محل المراجعة
4,09	1,083	يتمتع المدقق الخارجي بدرجة جيدة وتامة بأعمال المراجعة
4,21	1,067	يحرص المدقق الخارجي على رفع كفاءته وتطوير قدراته
4,10	0,834	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تشير القيم في الجدول أعلاه والمتعلقة بالمحور الثاني أي الكفاءة والعبارة المهنية للمراجع الخارجي، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية الجزئية تراوحت ما بين (3.97 و 4.21) أي أن جميع أفراد العينة المدروسة إجاباتهم تتراوح بين موافق وموافق بشدة، أما بالنسبة للانحرافات المعيارية نلاحظ أنها متقاربة نوعاً ما، إذ تقع الانحرافات المعيارية الجزئية في المجال (1.06 إلى 1.33) هذا التقارب يظهر الانحراف المعياري الإجمالي إذ تمثلت قيمته في 0.8344.

3) المحور الثالث الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة

جدول 4: تحليل فقرات المحور الثالث

المتوسط	الانحراف	العبارات
4,15	1,158	يحرص المدقق الخارجي على العمل للمصلحة العامة
3,82	1,381	المدقق الخارجي لا يخضع لضغوط أثناء تأديته لعمله.
4,12	1,149	يلتزم المدقق الخارجي بحفظ أسرار الشركة محل المراجعة.
3,82	1,290	يلتزم المدقق الخارجي بإتباع المبادئ المحاسبية
3,94	1,229	مراعاة المدقق الخارجي للأخلاق المهنية في مهنة التدقيق.
3,97	0.804	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تشير القيم في الجدول أعلاه والمتعلقة بالمحور الثالث أي الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.97 بحيث تقع هذه القيمة ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي وهذه الفئة تشير إلى درجة إجابات موافق، وهذا ما يؤكد غالبية أفراد العينة المدروسة، إذ نلاحظ أن المتوسطات الحسابية الجزئية تراوحت ما بين (3.82 و 4.15) أي أن جميع أفراد العينة المدروسة إجاباتهم تتمثل في الإجابة موافق أما بالنسبة للانحرافات المعيارية نلاحظ أنها متقاربة نوعاً ما، إذ تقع الانحرافات المعيارية الجزئية في المجال (1.14 إلى 1.38) هذا التقارب يظهره الانحراف المعياري الإجمالي إذ تمثلت قيمته في 0.804.

ثانياً: المتغير التابع (الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات)

1) المحور الأول: وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة

جدول 5: تحليل فقرات المحور الأول

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	العبارات
3,85	1,351	تتوفر الشركات على هيكل تنظيمي ووصف وظيفي
3,91	1,240	تقوم الهيئات الرقابية في الشركات بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية.
3,88	1,343	توجد بالشركات لجنة مراجعة داخلية تتميز بالفاعلية والكفاءة.
4,12	1,094	المعلومات الواردة وفي القوائم المالية تلبى احتياجات مستخدميها.
3,50	1,354	تلتزم الشركة بمختلف التشريعات والقوانين ذات الصلة.
3,85	1,021	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تشير القيم في الجدول أعلاه والمتعلقة بالمحور الأول (المتغير التابع) أي وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.85 بحيث تقع هذه القيمة ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكرات الحماسي وهذه الفئة تشير إلى درجة إجابات موافق، وهذا ما يؤكد غالبية أفراد العينة المدروسة، إذ نلاحظ أن المتوسطات الحسابية الجزئية تراوحت ما بين (3.50 و 4.12) أي أن جميع أفراد العينة المدروسة إجاباتهم تتمثل في الإجابة موافق، أما بالنسبة للانحرافات المعيارية نلاحظ أنها متقاربة نوعاً ما، إذ تقع الانحرافات المعيارية الجزئية في المجال (1.09 إلى 1.354) هذا التقارب يظهره الانحراف المعياري الإجمالي إذ تمثلت قيمته في 1.021.

(2) المحور الثاني: توفر مقومات الإفصاح والشفافية

جدول 6: تحليل فقرات المحور الثاني

المتوسط	الانحراف	العبارات
3,94	1,369	تلتزم الشركة بالإفصاح عن القوائم المالية في الوقت المناسب وبطريقة عادلة
3,56	1,501	يتم الإفصاح عن وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي للشركة
3,41	1,328	يتم الإفصاح الكامل على أداء الشركة والوضع المالي بشكل دوري
3,79	1,388	يتم الإفصاح عن مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكيفية اختيارهم
3,91	1,334	يتم الإعلان عن القرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا
3,72	41,01	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تشير القيم في الجدول أعلاه والمتعلقة بالمحور الثاني (المتغير التابع) أي بمقومات الإفصاح والشفافية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3,7235 بحيث تقع هذه القيمة ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكرات الحماسي وهذه الفئة تشير إلى درجة إجابات موافق، وهذا ما يؤكد غالبية أفراد العينة المدروسة، إذ نلاحظ أن المتوسطات الحسابية الجزئية تراوحت ما بين (3,41 و 3,94) أي أن جميع أفراد العينة المدروسة إجاباتهم تتمثل في الإجابة موافق، أما بالنسبة للانحرافات المعيارية نلاحظ أنها متقاربة نوعاً ما، إذ تقع الانحرافات المعيارية الجزئية في المجال (1,328 إلى 1,501) هذا التقارب يظهره الانحراف المعياري الإجمالي إذ تمثلت قيمته في 1.014.

(3) المحور الثالث مقومات ومسؤوليات مجلس الإدارة

جدول 7: تحليل فقرات المحور الثالث

المتوسط	الانحراف	العبارات
3,94	1,301	يلتزم مجلس الإدارة عند قيامه بمهامه احترام القوانين والتنظيمات التي تحرس على حماية حقوق أصحابها
3,79	1,473	يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عملية الإفصاح ووسائل
3,56	1,481	تطبيق الشركة نظام رسمي واضح لترشيح وانتخاب أعضاء مجلس إدارتها.
3,79	1,321	مجلس الإدارة مسئول عن أعمال الشركة وشؤون الموظفين
3,47	1,376	يقوم مجلس الإدارة بتعيين المدقق الخارجي.
3,71	1,116	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تشير القيم في الجدول أعلاه والمتعلقة بالمحور الثالث (المتغير التابع) بمقومات ومسؤوليات مجلس الإدارة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3,71 بحيث تقع هذه القيمة ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكرات الحماسي وهذه الفئة تشير إلى درجة إجابات موافق، وهذا ما يؤكد غالبية أفراد العينة المدروسة،

إذ نلاحظ أن المتوسطات الحسابية الجزئية تراوحت ما بين (3,47 و 3,94) أي أن جميع أفراد العينة المدروسة إجاباتهم تتمثل في الإجابة موافق، أما بالنسبة للانحرافات المعيارية نلاحظ أنها متقاربة نوعاً ما، إذ تقع الانحرافات المعيارية الجزئية في المجال (1,301 إلى 1,481) هذا التقارب يظهره الانحراف المعياري الإجمالي إذ تمثلت قيمته في 1,116.

5-3 النتائج النهائية للدراسة 1 المتغير المستقل: التدقيق الخارجي

جدول 8: تحليل إجمالي فقرات المتغير المستقل

الترتيب	المتوسط	الانحراف	العبارات
3	4,037	0,9700	استقلالية ونزاهة وموضوعية المدقق الخارجي
2	4,100	0,8340	الكفاءة والعناية المهنية
1	3,970	0,8040	الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة
-	4,036	0,8310	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تشير القيم في الجدول أعلاه والمتعلقة بإجمالي متغيرات التدقيق الخارجي، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4,036 بحيث تقع هذه القيمة ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكرت الخماسي وهذه الفئة تشير إلى درجة إجابات موافق، وهذا ما يؤكد غالبية أفراد العينة المدروسة، إذ نلاحظ أن المتوسطات الحسابية الجزئية تراوحت ما بين (3,970 و 4,100) أي أن جميع أفراد العينة المدروسة إجاباتهم تتمثل في الإجابة موافق، أما بالنسبة للانحرافات المعيارية نلاحظ أنها متقاربة نوعاً ما، إذ تقع الانحرافات المعيارية الجزئية في المجال (0,804 إلى 0,9703) هذا التقارب يظهره الانحراف المعياري الإجمالي إذ تمثلت قيمته في 0,831.

2 المتغير التابع: الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات

جدول 9: تحليل إجمالي فقرات المتغير التابع

الترتيب	المتوسط	الانحراف	العبارات
2	3,8529	1,02136	وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة
1	3,7235	1,01386	توفر مقومات الإفصاح والشفافية
3	3,7118	1,11648	مقومات ومسؤوليات مجلس الإدارة
	3,7627	0,981200	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تشير القيم في الجدول أعلاه والمتعلقة بإجمالي متغيرات حوكمة الشركات، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3,762 بحيث تقع هذه القيمة ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكرت الخماسي وهذه الفئة تشير إلى درجة إجابات موافق، وهذا ما يؤكد غالبية أفراد العينة المدروسة، إذ نلاحظ أن المتوسطات الحسابية الجزئية تراوحت ما بين (3,711 و 3,852) أي أن جميع أفراد العينة المدروسة إجاباتهم تتمثل في الإجابة موافق، أما بالنسبة للانحرافات المعيارية نلاحظ أنها متقاربة جداً، إذ تقع الانحرافات المعيارية الجزئية في المجال (1,013 إلى 1,116) هذا التقارب يظهره الانحراف المعياري الإجمالي إذ تمثلت قيمته في 0,98120.

6-3 التحليل الإحصائي للدراسة 1 دراسة العلاقة بين التدقيق الخارجي وتعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات

جدول 10: النتائج الإجمالية لمتغيري الدراسة (المتغير التابع والمتغير المستقل)

متغيري الدراسة	الانحراف	المتوسط
التدقيق الخارجي	0,8310	4,036
حوكمة الشركات	0,9810	3,762

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

جدول 11: المؤشرات الإحصائية الخاصة بمتغيري الدراسة

Sig	ستيودنت المحسوبة	معامل التحديد	معامل الارتباط	المؤشرات الإحصائية	متغيرات الدراسة
0.000	13.893	0.858	0.926		التدقيق الخارجي وتعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (11) يتضح لنا أن معامل الارتباط يقدر ب 0.926 قريب من الواحد (01) الصحيح، أي أن هناك علاقة موجبة قوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، أي أن كلما يزداد المتغير المستقل يزداد المتغير التابع بنسبة كبير وهذا ما يفسر معامل التحديد الذي يقدر ب 0.858 أي 85.8%، أي أن التغير الحاصل في المتغير التابع المتمثل في الحوكمة يعود سببه إلى المتغير المستقل المتمثل في التدقيق الخارجي بنسبة 85.8%، وهي نسبة كبير تدل على أهمية التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات، ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة ستيودنت المحسوبة عند مستوى دلالة 0.000 تساوي 13.893 وهي أكبر من ستيودنت الجدولية عند مستوى 0.05 ودرجة حرية 32 ، أي أن الفرضية الرئيسية للدراسة مقبولة بمعنى أن التدقيق الخارجي له مساهمة كبيرة في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات.

4- خاتمة

تظهر أهمية ودور المدقق الخارجي في المؤسسات والشركات عن طريق السير الحسن والفعال لنظام الرقابة الداخلية إضافة إلى دعمها برقابته الخارجية وهو ما يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية ويبرز صدقها وموثوقيتها وشرعيتها بحيث يمكن الاعتماد عليها من الأطراف ذات المصلحة من مساهمين وداين ومدنيين وغيرهم، وهو ما يساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات كالشفافية والإفصاح والمساءلة وهو ما يؤدي بدوره إلى المحافظة على أصول الشركة ومواردها، فبعد المعالجة النظرية والميدانية لمختلف جوانب الموضوع تم التوصل إلى النتائج التالية:

نتائج الدراسة

- أثبتت الدراسة انه توجد علاقة بين استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي وبين تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات؛
- أثبتت الدراسة انه توجد علاقة بين الكفاءة والعناية المهنية للمدقق الخارجي وبين تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات؛
- أثبتت أيضا وجود علاقة بين الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي للمدقق الخارجي وتعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات؛
- للمدقق الخارجي دور مهم جد في المساهمة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات والشركات الاقتصادية؛
- تعد مصادقة المدقق الخارجي على مخرجات النظام المحاسبي المالي أي القوائم المالية، أحد الطرق غير المباشرة في إتمام عقود الوكالة، إذ نجد أن هذه العقود تستند إلى بعض المعلومات والمؤشرات المستمدة من القوائم المالية؛
- تأكيد المدقق الخارجي على المعلومات المحاسبية للشركة، يعتبر كأداة تعطي الوقت الكافي لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة وعلى رأسهم المساهمين، لاتخاذ القرارات التي تمكنهم من تعظيم إرادتهم وتدنية خسائرهم.

توصيات الدراسة

- العمل على زيادة استقلالية مهنة التدقيق الخارجي من خلال القوانين والتشريعات وتوفير الحماية القانونية للمراجعين؛
- ضرورة إنشاء لجان المراجعة على مستوى كل مؤسسة بحيث تكون بمثابة قناة اتصال بين المراجع الخارجي ومجلس إدارة الشركة؛
- على المدقق الخارجي زيادة معرفته وقابليته العملية من خلال العديد من الدورات والفعاليات التدريبية التي توفر له الأرضية المناسبة للقيام بمهامه التدقيقية على أفضل وجه.

5- المراجع

- 1- سليمان، م م. (2014)، *الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات*، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص25
- 2- اقاسم، ع. (2016)، *التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر*، دار الكتاب العربي، الجزائر، ص08
- 3- AICPA, (1972), *Auditing Concepts Committee, Report of Committee on Basic Auditing Concepts*, The Accounting Review, Vol.47, 1972, p18
- 4- الباقوري، و ح. (2017)، *أصول المراجعة*، خبراء الكتاب للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، (ص ص:10-11).
- 5- الخطيب، خ، الرفاعي، خ. (2009)، *علم تدقيق الحسابات النظري والعملي*، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، (ص ص:12-13)
- 6- خالد امين، ع. (2004)، *علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية*، دار وائل للنشر، الأردن، ص15
- 7- Organisation de Coopération et de développement économique (2004), *principe de gouvernance d'entreprise de l'OCDE*, paris, France, p17
- 8- محسن، أ ح. (2005)، *حوكمة الشركات*، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، ص141
- 9- أشرف، ح م. (2005)، *تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات*، المؤتمر العربي الأول للتدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، مصر، ص11