

مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات -دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-

The role of audit in increasing the quality of financial information under the corporate Governance –field study -

فاطمة الزهراء رفايقيّة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير، جامعة محمد الشريف

مساعدة سوق أهراس – الجزائر -

zorafinance@yahoo.fr

ملخص : تهدف الدراسة إلى إيضاح الدور الذي يمكن أن يؤديه تدقيق الحسابات باعتباره آلية من آليات تطبيق حوكمة الشركات في تحسين وزيادة فعالية جودة المعلومة المالية، معتمدين في ذلك على استبيان موجه لأفراد عينة الدراسة، وقد خلصت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات نظام من خلال تدار المؤسسة باعتباره وكيل على حقوق أصحاب المصالح وذلك من خلال مجموعة من الآليات، كما أن عمل مدقق الحسابات يرتكز على عناصر أساسية يتحدد درجة تأثيرها على حوكمة الشركات منها (مدى موضوعية واستقلالية مدقق الحسابات وجودة أداء عمله).

الكلمات المفتاحية : حوكمة الشركات ، تدقيق الحسابات ، المعلومة ،المعلومة المالية ،جودة المعلومة المالية .

Abstract: This study aims to clarify the role of audit as a mechanism to apply corporate governance in increasing the quality of the financial information , to achieve this object we rely on a questionnaire to members of the study sample , by a survey based on experts' opinions (Chief Audit Executive) and academics (university teachers –specialized in auditing-), the study concluded that the Audit work is based on the key elements which determine how deep audit influences corporative governance (The Internal Auditor's independence and objectivity, The Internal Auditor's performance) .

Keywords: corporate governance , audit ,information , financial information , the quality of financial information

تمهيد :

ازداد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات ، خاصة بعد سلسلة الأزمات المالية التي حدثت في العديد من الدول، والتي ترجع في عدد من الحالات إلى وجود فساد إداري ومحاسبي ومالي، مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع في أحد جوانبه الهامة إلى دور مدققي الحسابات وتأكيدهم على صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات وذلك على خلاف الحقيقة. فعمل المدقق ينطلق من حيث ينتهي عمل المحاسب ، من خلال الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء والتلاعبات، ومن جهة أخرى فمن أهم المبادئ الأساسية التي تتادي حوكمة الشركات بتطبيقها مبدأي "الإفصاح والشفافية" والتي تنطوي على إعداد وتدقيق المعلومات والإفصاح عنها بما يتوافق مع المعايير الدولية من طرف مدققي الحسابات، مراعيًا في ذلك الجوانب الشكلية والزمينية والمحتوى لأبعاد جودة المعلومة بالشكل الذي يحقق الدقة والموضوعية للتقارير والقوائم المالية ، وفي هذا السياق قام مجلس معايير المحاسبة المالية -FASB- بإصدار قائمة المفاهيم رقم 02 سنة 1980 بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المالية ، إلا أن قياس جودة المعلومة المالية يبقى نسبي من خلال بعض المؤشرات لقياسها .
وتتمحور إشكالية الدراسة حول :

إلى أي مدى يمكن أن يساهم تدقيق الحسابات في زيادة جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات؟ وما واقع ذلك في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
و يندرج ضمن ذلك بعض التساؤلات:

- 1- ما علاقة التدقيق بحوكمة الشركات ؟
- 2- ما العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة المعلومة المالية؟
- 3- ما هو أثر تدقيق الحسابات على جودة المعلومة المالية ضمن مؤسسات عينة الدراسة ؟

❖ أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج موضوعاً يعتبر من أهم المواضيع النظرية الملموسة عملياً ، من حيث أنها تعالج إشكالية جودة ومصداقية المعلومات المالية . وتظهر أهمية الدراسة خاصة في ظل البيئة الحالية والتي أصبحت المعلومة فيها من أهم المتغيرات التي تحكمها. تبعاً للمستجدات والتطورات التي يشهدها تدقيق الحسابات في الكشف عن الأخطاء والتلاعبات في القوائم المالية ، حيث يعتبر البحث في ميدان تدقيق الحسابات نقطة وصل بين الدراسات العلمية والممارسة المهنية وهذا ما يعطي الموضوع أهمية نسبية لدى الهيئات المهنية والجهات الأكاديمية.

❖ فرضيات الدراسة:

لمحاولة الوصول إلى الإجابات الكافية حول الأسئلة الفرعية المتعلقة بمشكلة البحث وتحقيق أهدافه تم صياغة الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: لا توجد علاقة تأثير معنوية بين تدقيق الحسابات وحوكمة الشركات .
- الفرضية الثانية: لا توجد علاقة تأثير معنوية بين جودة المعلومة المالية وحوكمة الشركات .
- الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة تأثير معنوية بين تدقيق الحسابات وجودة المعلومة المالية .

❖ أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق، عن طريق التغذية العكسية في تقييم المعلومات المالية وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية وصالحة لاتخاذ القرارات الملائمة. ونظراً لضعف أنظمة

الرقابة الداخلية والاعتماد المنخفض للتدقيق الداخلي والذي يعتبر من أهم وسائل دعم مهنة محافظة الحسابات فإن الأمر يتطلب تحديداً دقيقاً وشاملاً لمختلف جوانب هذه المهنة باعتبارها كأحد دعائم حوكمة الشركات.

1- الإطار النظري للدراسة:

1-1- مضمون حوكمة الشركات: حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE : الحوكمة مجموعة من

العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين". (01) ولقد وضعت تلك المنظمة جملة من المبادئ توصلت إليها سنة 1999، ليتم تعديلها سنة 2004 (02)، على اعتبار أن التطبيق السليم لها يضمن إعداد الإطار العام الذي تحدد من خلاله أهداف الشركة والسبل اللازمة لبلوغها ومراقبة الأداء .

1-2- مضمون التدقيق : مهما تعددت التظيريات حول موضوع التدقيق ، فجميعها أجمعت على أنه يركز على النقاط الثلاثة (الفحص، التحقيق، التقرير).

1-3- تدقيق الحسابات أحد آليات حوكمة الشركات : يعتبر التدقيق أحد آليات حوكمة الشركات وله دور كبير في

تفعيلها من خلال توسيع نطاقه ليشتمل على الخدمات الاستشارية بجانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم، وفي هذا تخطي للمهام التقليدية ودخول دائرة إدارة وتقييم المخاطر ودعم نظام الحوكمة(03)، وبالتالي إضافة قيمة للمؤسسة (04)، هذا كما تضمنت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي أحد المعايير المتعلقة بالاستقلالية عن بقية الأنشطة الممارسة في المؤسسة باعتباره يساعد على إصدار أحكام نزيهة وغير متحيزة (05). ومن جهته يعتبر محافظ الحسابات الوكيل عن المساهمين لسد جميع أوجه الاختلالات، وبالتالي يمكن أن يؤدي إلى التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة الشركات، من خلال الحقوق التي يتمتع بها والواجبات المنوطة به والمسؤولية تجاه عدم قيامه بواجباته بشكل مناسب.

1-4- تدقيق الحسابات معيار لجودة المعلومة المالية: ومما تقدم يمكن توضيح العلاقة بين التدقيق وجودة المعلومة

المالية في ظل الحوكمة، باعتبارها علاقة متكاملة ومتبادلة تمتاز وتتصف بالتغذية العكسية (Feed back)، فمن بين العوامل التي تحدد جودة المعلومات المالية ما يلي:

❖ **المعايير القانونية :** والتي من خلالها يتم فرض و سن تشريعات تتعلق بكيفية عمل مختلف المؤسسات، مع

توفير نظام فعال يقوم بضبط وإحكام الأداء في المؤسسة، وذلك بما يتوافق مع المتطلبات القانونية

❖ **المعايير الرقابية:** من خلال وجود معايير خاصة بعملية الرقابة من شأنها تدعيم حوكمة الشركات، وذلك من

خلال تحديد أدوار ومسؤوليات كل مصلحة من التدقيق وأجهزة الرقابة المالية والإدارية.

❖ **المعايير المهنية:** على اعتبار أن أغلب المؤسسات المهنية والمجالس المحاسبية قد توجهت إلى إصدار معايير

عديدة، بغية ضبط أداء العملية المحاسبية وبالتالي توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات المالية، وهذا من أجل إبراز مفهوم المساءلة المحاسبية والتي تتفق مع أسلوب حوكمة الشركات.

❖ **المعايير الفنية:** للتحقق جودة المعلومة المالية فإن توفر هذه المعايير سيكون له أثر كبير في إحكام وضبط

الجودة ، مما يؤدي الى تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية للحوكمة. ولتجسيد الدور الذي يمكن أن يلعبه التدقيق في تعزيز والنهوض بالخصائص النوعية للمعلومات المالية حاولنا إسقاط الضوء من خلال دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

2- الدراسة الميدانية:

2-1- منهجية الدراسة الميدانية :

بعد تصميم الاستبيان واختبارها تم توزيعها، على أفراد عينة الدراسة، ليتم بعدها تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

2-1-1- أدوات جمع المعلومات : قام الباحثين بإعداد استبيان لمعرفة تأثير مهنة التدقيق على جودة المعلومة المالية المتاحة في القوائم والتقارير المالية وذلك في إطار مبادئ حوكمة الشركات، من خلال محاولة إسقاط ذلك على المؤسسات الاقتصادية ضمن عينة الدراسة، وقد تكونت الأداة من مجموعة من المحاور، حيث تضمنت قاعدة الاستقصاء 36 سؤالاً موزعة على جزئين رئيسيين، الأول يشمل البيانات الشخصية والخصائص المميزة لأفراد عينة الدراسة وتضمنت 6 أسئلة، أما القسم الثاني فيضم ثلاثة محاور تتعلق بموضوع الدراسة تشمل على 30 سؤالاً (أنظر الجدول رقم-01-)، وقد تم الاعتماد على مقياس ليكرت (likert) الخماسي في جميع أسئلة قائمة الاستبيان.

2-1-2- اختبار صدق وثبات الاستبيان : تم التحقق من صدق الأداة، من خلال عرض قائمة الاستبيان على مجموعة من المحكمين، ولتحديد الصدق الداخلي لها تم الاعتماد على معامل الارتباط بين جميع محاور الدراسة عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ ، وقد كان معامل الارتباط قوياً، مما يعكس ذلك صدق مجال الدراسة. ولتحديد التناسق الداخلي للمحاور الجزئية لقائمة الاستبيان وبالتالي التأكد من ثبات الأداة تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ - Alpha Cronbach (أنظر الجدول رقم-02-)، وعند استقراءه تظهر معاملات ألفا كرونباخ في حدود 0.785 و 0.868، مما يعني أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة ثبات تلي متطلبات الدراسة.

2-1-3- مجتمع وعينة الدراسة : يتكون مجتمع الدراسة من مدراء ومسؤولين ومحاسبين وماليين للمؤسسات الاقتصادية وعددها 05، وقد تم توزيع 37 مفردة على جميع أفراد العينة، لتكون منها 30 مفردة صالحة للتحليل (أنظر الجدول رقم-03-)

2-1-4- المعالجات الإحصائية المستخدمة : قمنا بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج SPSS الإحصائي وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

- الوسط الحسابي .
- الإنحراف المعياري .
- اختبار ألفا كرونباخ- Alpha Cronbach -لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.
- معامل ارتباط بيرسون.

2-2- تحليل نتائج الدراسة :

2-2-1- تحليل الخصائص العامة لعينة الدراسة: تبعاً للبيانات المتعلقة بالخصائص الشخصية لأفراد العينة المحصلة عن طريق استمارات الاستبيان تم الحصول على المعلومات الموضحة في الجدول رقم (04) ، حيث أن معظم أفراد العينة ذكور بنسبة 63.3% ، كما أن ما نسبته 53.3% من أفراد العينة تتجاوز أعمارهم الأربعين سنة وهو مؤشر جيد ، كما يفسر ذلك بطبيعة الوظائف (مدير و رئيس مصلحة ...) و التي تتطلب أصحاب الخبرة العملية التي لا يحصل عليها أيّ كان إلا في مثل هذا العمر ، فهي متوافقة مع سنوات الخبرة والمؤهل العلمي ،ونجد أن ما نسبته 23.33% هم محاسبين، ويظهر ما نسبته 76.67% يشغلون وظائف أخرى غير المحاسبة والتدقيق كرؤساء لمصالح (مصلحة المستخدمين، مصلحة الإعلام الآلي، إدارة التخطيط، مصلحة التكوين بالإضافة إلى موظفين بقسم المالية)، كما نجد أن ما نسبته 26.7% غير متحصلين على شهادة البكالوريا بينما 3.3% متحصل عليها، ونجد أيضا

ما نسبته 40% متحصلين على شهادة الليسانس في تخصصات مختلفة بالإضافة إلى 16.7% متحصلين على الماجستير وبقية العينة والمقدرة نسبتها ب 13.3% متحصلين على شهادات أخرى أهمها مهندس دولة أو تقني سامي. عموماً، فما نسبته 70% من أفراد العينة أي أن الغالبية العظمى من الفئة المستهدفة من حملة الشهادات العلمية مما يساهم ذلك في دقة الإجابات . ومن خلال توزيع النسب حسب المؤهلات العلمية لأفراد العينة، نجد ما نسبته 73.33% متحصلين على شهادات في المحاسبة و/أو المالية والباقي متحصلين على شهادات أخرى أهمها(مراقبة التسير، تدقيق مالي ومحاسبي، التجارة الخارجية، اقتصاد) . وحسب عدد سنوات الخبرة العملية لأفراد العينة، نجد 26.7% خبرتهم أقل من 5 سنوات، وما نسبته 20% تتراوح خبرتهم ما بين 5 إلى 10 سنوات، بالإضافة إلى أن ما نسبته 10% خبرتهم ما بين 10 إلى 15 سنة وبنفس النسبة نجد خبرة أفراد ما بين 15 إلى 20 سنة، والباقي بنسبة 33.3% خبرتهم أكثر من 20 سنة. بصفة عامة نجد 53.3% من أفراد العينة تفوق سنوات الخبرة العملية 10 سنوات وهي متوافقة مع المسميات الوظيفية لأفراد العينة، مما يفسر ذلك بوجود تمسك بعنصر الخبرة في مثل تلك المؤسسات زيادة على قصر دورة الحصول على الترفقات وهذا مؤشر جيد، مما يعكس ذلك سلامة النتائج في ضوء خبرتهم.

2-2-2- التحليل الإحصائي لفقرات المحور الأول : -"يلتزم مدقق الحسابات بالقيام بواجباته القانونية "

بالرجوع إلى الجدول رقم - 05- وصل المتوسط الحسابي لهذا المحور (4.12)، أي أن هناك موافقة على تطابق آراء أفراد العينة مع واقع المؤسسات التي يعملون بها، وكانت قيمة التشتت في الآراء (0.845). وقد وصلت قيمة أقصى متوسط حسابي إلى (4.47) في الفقرة رقم(05) والمتعلقة بمساعدة محافظ الحسابات في القضاء على الغش والتزوير والتلاعبات وتقوية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، ووصل الاختلاف إلى القيمة (0.681) كإنحراف معياري ويفسر ذلك باعتبار محافظ الحسابات جرس الإنذار المبكر للمؤسسات، كونه يهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية والتحقق من موجوداتها، فهو يعمل بكل إرتياحية واستقلالية وبكل موضوعية أكثر من المدقق الداخلي لأنه لا يخضع لأي جهة من الجهات ولا يتبع أوامر إدارة المؤسسة عكس المدقق الداخلي الذي يعمل تحت الإدارة، وهذا ما يبعث أحيانا الشك والريبة حول مدى استقلالية ومصادقية القرارات التي يقوم باتخاذها، وهذا ما نلمسه في الفقرة(06) بمتوسط حسابي وصل (4.37)، كما يتضح أن معظم آراء أفراد عينة الدراسة يرون أن هناك نظام رقابة داخلي متكامل يحرص على حسن سير المؤسسة والتزام العاملين بتطبيق السياسات الموضوعية والذي من شأنه يسهل عمل المدقق الداخلي ومحافظ الحسابات، كما يظهر في الفقرة (01) بمتوسط حسابي وصل (4.23)، إلا أن كلاهما يسعيان باستمرار إلى زيادة كفاءة وجودة خدماتهما الاستشارية أو الرقابية على نظام الرقابة الداخلي وأن التزامهما بواجبهما القانوني من شأنه أن يخدم مصلحة المؤسسة في إضفاء قيمة لها في السوق ويعطى ثقة أكبر لدى المتعاملين معها سواء كانت بنوك ، زبائن أو غيرهم من المتعاملين. ومنه تفعيل مبادئ حوكمة الشركات وإن لم يكن هناك دليل خاص بها داخل المؤسسة، وذلك كما يظهر في الفقرات (02)،(07)،(08) بمتوسطات حسابية وصلت إلى (4.10)،(3.93)،(3.93) على التوالي .

2-2-3- التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثاني:

"وجود أحد المعايير التالية (القانونية، الرقابية، المهنية، الفنية) للحكم على جودة المعلومة المالية في المؤسسة "

من خلال الجدول رقم -06- تظهر اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع الفقرات المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.09، والتي تؤكد رضا أغلبية أفراد العينة بدرجات متقاربة وهذا يظهر في الانحراف المعياري 0.788. وقد كان أقل متوسط حسابي (3.67) وإختلاف الآراء حوله بانحراف معياري (0.959) في الفقرة

(19) ، كما يظهر أن حوالي 56.7% من آراء أفراد عينة الدراسة يرون أن المعلومة المالية التي تتوفر على الدقة والوضوح تسهل التقييم الصحيح للأحداث سواء في الحاضر أو المستقبل، وأنها تزيد من جودتها كلما كانت ذات فائدة في التنبؤ وأثرت في القرارات المتخذة كما نلمسه في الفقرات (13)، (14) بمتوسطات حسابية (4.47)، (4.27) على التوالي، يرجع ذلك إلى حقيقة أن من بين أهدافها استخدام معلومات حقيقية عن الماضي لتوقع الأحداث المستقبلية ويظهر لنا أن 43.3% من أفراد عينة موافقين جدا وبنفس النسبة موافقين على أن المعلومة تزيد جودتها كلما كان تأثيرها كبير على اتخاذ القرار وساعدت في تقدير دقيق وتنبؤات صحيحة عن المستقبل، أيضا كلما كانت المعلومة التي تقدم منافع كبيرة بأقل تكلفة كانت جودتها أرفع وأفضل ومنه تصيح المعلومة المالية ذات دور جوهري في اتخاذ القرارات السليمة التي تؤدي إلى الحفاظ على أموال المساهمين بالمؤسسة، كما تؤكد الفقرة (15) بمتوسط حسابي (4.00).

2-2-4- التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثالث :

" تلتزم المؤسسة بمبادئ حوكمة الشركات كما اعتمدهت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE " .

من خلال الجدول رقم- 07- تظهر اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع الفقرات المتعلقة بمدى تطبيق المؤسسة لقواعد حوكمة الشركات، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.96، ويقع هذا المتوسط ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي من (3.41 إلى 4.2) وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافقة والتي تؤكد رضا أغلبية أفراد العينة بدرجات متقاربة وهذا يظهر في الانحراف المعياري 0.853.

وقد كان أقل متوسط حسابي (3.60) باختلاف الآراء حوله بانحراف معياري (1.037) في (25) والمتعلقة بوجود أساس فعال لحوكمة الشركات، ويفسر ذلك بغياب وجود أطر قانونية صريحة تتعلق بالحوكمة في الجزائر ماعدا بعض المواد والأحكام التنظيمية التي تشير إلى ذلك، كما وصل أقصى متوسط حسابي إلى (4.13) في الفقرة (26)، أي أن الآراء كانت موافقة على كفاءة المؤسسة لحقوق المساهمين، مع العلم أن هناك تشتتا في إجابات أفراد العينة ب(0.681)، ويفسر ذلك بما تم إطلاقه سنة 2009 "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر " باعتباره فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة بضمانة إستدامة وتنافسية المؤسسة، من خلال تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة، وحماية حقوق المساهمين، وتقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك، وهذا ما نلمسه في الفقرة رقم (27) بمتوسط حسابي وصل إلى (4.10)، بالإضافة إلى بعض الأحكام التي أصدرتها لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها سنة 2000، خاصة تلك المتعلقة بسلطة المراقبة والتحقق، من خلال إلزامية نشر المؤسسات لكشوفاتها المالية السنوية وكذلك رأي محافظي الحسابات حول صحة تلك الكشوفات وقانونيتها، وهذا ما تؤكد الفقرة رقم (28) بمتوسط حسابي وصل إلى (4.07).

2-3- اختبار الفرضيات:

لاختبار فرضيات الدراسة قمنا بقياس قوة ومتانة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة فيما يلي :

- الفرضية الأولى : " لا توجد علاقة تأثير معنوية بين تدقيق الحسابات و حوكمة الشركات " يتضح من نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة تأثير موجبة ذات دلالة إحصائية لتدقيق الحسابات على حوكمة الشركات، حيث بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (0.586) ، عند مستوى الدلالة 0.001 (أنظر الجدول رقم -08) وهي أصغر من 0.05 ويدل ذلك على أن التدقيق ومن خلال المحاور التي تناولتها الدراسة يساهم في تحقيق وتفعيل مبادئ الحوكمة ، وعند حساب معامل التحديد (R^2) نجده (0.3434) ، مما يعني أن نسبة (34.34%) من التغيرات في مبادئ الحوكمة تعود لتدقيق الحسابات وبهذه النتائج ترفض الفرضية الأولى لتحل محلها الفرضية البديلة الآتية:

" توجد علاقة تأثير معنوية لتدقيق الحسابات في تفعيل مؤسسات عينة الدراسة للحوكمة .

○ الفرضية الثانية : "لا توجد علاقة تأثير معنوية بين جودة المعلومة المالية وحوكمة الشركات " يتضح من نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة تأثير موجبة ذات دلالة إحصائية لجودة المعلومة المالية على حوكمة الشركات، إذ بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (0.348)، عند مستوى الدلالة 0.000 (أنظر الجدول رقم - 09) وهي أصغر من 0.05 ويدل ذلك على وجود علاقة تآثر وتأثير بين جودة المعلومة المالية وتطبيق المؤسسة ضمن عينة الدراسة لمبادئ الحوكمة ،وبهذه النتائج ترفض الفرضية الثانية لتحل محلها الفرضية البديلة الآتية:

" توجد علاقة تأثير معنوية بين جودة المعلومة المالية وحوكمة الشركات ضمن عينة الدراسة" .

○ الفرضية الثالثة: "لا توجد علاقة تأثير معنوية بين تدقيق الحسابات و جودة المعلومة المالية." يتضح من نتائج التحليل وجود علاقة تأثير موجبة ذات دلالة إحصائية لتدقيق الحسابات وجودة المعلومة المالية ، إذ بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (0.634)، عند مستوى الدلالة 0.000 (أنظر الجدول رقم - 10) وهي أصغر من 0.05 ويدل ذلك على أن تدقيق الحسابات ومن خلال المحاور التي تناولتها الدراسة يساهم في رفع جودة المعلومة المالية ضمن عينة الدراسة ، وعند حساب معامل التحديد (R^2) نجده (0.4020) ، مما يعني أن نسبة (40.20%) من التغيرات في جودة المعلومة المالية تعود لعملية تدقيق الحسابات وبهذه النتائج ترفض الفرضية الثالثة لتحل محلها الفرضية البديلة الآتية

" توجد علاقة تأثير معنوية بين تدقيق الحسابات وجودة المعلومة المالية لمؤسسات عينة الدراسة" .

الخلاصة :

في هذا الإطار سعينا من خلال دراستنا إلى الإحاطة بمدخل من المداخل الإدارية الحديثة وهي "حوكمة الشركات" والتركيز على آلية من آليات تطبيقها والتي تتمثل في تدقيق الحسابات والتي بإمكانها إحداث مساهمة فعالة في تحسين والارتقاء بجودة المعلومة المالية والوقوف على صحتها ومصداقيتها، وعلى ضوء دراستنا توصلنا إلى أهم النتائج فيما يلي :

- نشاط التدقيق يرتكز على الأهلية، الاستقلالية والموضوعية ويساهم في تطبيق الحوكمة من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتفاعلها الجيد مع أطراف حوكمة الشركات.
- تتحدد علاقة جودة المعلومة المالية بحوكمة الشركات من خلال آليات هاته الأخيرة حيث قمنا بتفسير هذه العلاقة وذلك من خلال الإجراءات والمعايير المتعارف عليها في عملية تدقيق المعلومات المالية والتي تؤدي إلى الارتقاء وتحسين الخصائص النوعية لها.
- نشاط التدقيق يرتكز على تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلي ونظام المعلومات المحاسبي المسؤول عن تزويد الإدارة بمختلف المعلومات المالية، وذلك عن طريق مجموعة من الإجراءات والوسائل التي يجب أن يحصل عليها مدقق الحسابات من أدلة وقرائن إثبات .
- نقترح كحوصلة من أجل تجسيد الدور الحقيقي والفعلي لدور تدقيق الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية مجموعة من التوصيات التي نرى أنها ضرورية ، من خلال :
- الإسراع بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات بعد تدعيمها بأطر قانونية وأحكام تنظيمية .
- العمل على تحسين سير نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة ونظام المعلومات المحاسبي بصفة خاصة بالمؤسسات وتكييفه مع متطلبات الإطار الجديد للتسيير للحصول على معلومات مالية فعالة ذات جودة.

اقتراح نماذج خاصة بكيفية تبني وتطبيق مفهوم حوكمة الشركات ، مما يعطي ويضيف الثقة في القوائم المالية ونظرة المساهمين الحاليين والمستقبليين .

ملحق الجداول

الجدول رقم-01- المحاور الرئيسية للدراسة وعدد فقراته:

الرقم	المحور	عدد الفقرات
01	يلتزم مدقق الحسابات بالقيام بواجباته القانونية في المؤسسة .	11
02	وجود أحد المعايير التالية (القانونية، الرقابية، المهنية، الفنية) للحكم على جودة المعلومة المالية في المؤسسة .	13
03	تلتزم المؤسسة بمبادئ حوكمة الشركات كما اعتمدهت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE .	06
	المجموع	30

المصدر: من الدراسة الميدانية

الجدول رقم -02- مستخلص معامل كرونباخ ألفا للمحاور الرئيسية للدراسة:

الرقم	المحور	قيمة معامل ألفا
01	يلتزم مدقق الحسابات بالقيام بواجباته القانونية في المؤسسة .	0.847
02	وجود أحد المعايير التالية (القانونية، الرقابية، المهنية، الفنية) للحكم على جودة المعلومة المالية في المؤسسة .	0.868
03	تلتزم المؤسسة بمبادئ حوكمة الشركات كما اعتمدهت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE	0.785

المصدر: من الدراسة الميدانية

الجدول رقم-03-عينة الدراسة:

البيان	عدد العينات	العينة الصالحة للتحليل
المؤسسة الوطنية للدهن - المقر الاجتماعي - الأخرزية ولاية البويرة	12	10
المؤسسة الوطنية للدهن - وحدة سوق أهراس -	08	06
مؤسسة حمادة بولاية سوق أهراس	04	04
مركب إنتاج الملابس العسكرية -بوشقوف - قالمة -	07	06
مركب الدراجات والدراجات النارية (CYCMA) بولاية قالمة	06	04
المجموع	37	30

المصدر: من الدراسة الميدانية

الجدول رقم - 04 - توزيع عينة الدراسة حسب الخصائص الشخصية

المتغير	جنس المتغير	التكرار	%	المتغير	جنس المتغير	التكرار	%
الجنس	ذكر	19	63.33	التخصص العلمي	محاسبة /أو مالية	22	73.33
	أنثى	11	36.66		أخرى	08	26.66
العمر	أقل من 30 سنة	06	20	سنوات الخبرة	أقل من 05 سنوات	08	26.7
	من 30 إلى 40 سنة	08	26.7		من 05 سنوات إلى 10سنوات	06	20
	من 40 سنة إلى 50سنة	12	40		من 10 إلى 15سنة	03	10
	أكثر من 50 سمة	04	13.3		أكثر من 15سنة	13	43.33
المؤهل العلمي	غير متحصل على البكالوريا	08	26.7	الوظيفة الحالية	مدير إدارة	08	26.66
	بكالوريا	01	3.3		نائب مدير إدارة	05	16.66
	ليسانس	12	40		رئيس قسم	08	26.66
	ماجستير	05	16.7		محاسب	07	23.33
	دكتوراه	00	00		أخرى	02	6.66
	أخرى	04	13.3				

المصدر: من الدراسة الميدانية(اعتمادا على الاستبيان و SPSS)

الجدول رقم -05- نتائج آراء عينة الدراسة حول فقرات المحور الاول

المؤشرات الإحصائية	العبارة	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
0.935	4.23	01-تتوفر المؤسسة على نظام متكامل للرقابة الداخلية يسعى للتأكد من التزام المؤسسة والعاملين بالسياسات الموضوعية.
0.712	4.10	02- تقدم إدارة التدقيق الداخلي خدمات استشارية كما أنها مسؤولة عن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.
0.907	3.93	03- استقلال المدقق الداخلي في أداء عمله وتحديد نطاق تدخله.
1.126	3.80	04- يمكن للمدقق الداخلي أن يقوم باتخاذ قرارات دون أي ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات ذات تأثير عليهم.
0.681	4.47	05- يساعد محافظ الحسابات في القضاء على الغش والتزوير والتلاعب وتقوية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
0.718	4.37	06- يؤدي محافظ الحسابات عمله بكل استقلالية وموضوعية.
0.944	3.93	07- لا يوجد تعارض بين المدقق الداخلي و محافظ الحسابات و إدارة المؤسسة.
0.828	3.93	08- يقوم كل من المدقق الداخلي ومحافظ الحسابات باستمرار بزيادة كفاءة وفعالية وجودة الخدمات المقدمة .
0.709	4.25	09- يعتمد مدقق الحسابات على قرائن وإثباتات في المؤسسة.
0.900	4.13	10-تعتمد المؤسسة على محافظ الحسابات للتأكد من مصداقية المعلومات في ظل التخوف من عدم الاستقلالية التامة للمدقق الداخلي .
0.834	4.17	11- يقوم المدقق بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي ونظام المعلومات المحاسبي والوقوف على مدى صحة وسلامة المعلومات المالية التي ينتجها هذا الأخير.
0.845	4.12	الوسط الحسابي والانحراف المعياري الكلي لفقرات المحور الأول

المصدر: من إعداد الطلبة (اعتمادا على الاستبانة و SPSS)

الجدول رقم -06- نتائج آراء عينة الدراسة حول فقرات المحور الثاني

المؤشرات الإحصائية		العبارة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
0.747	4.17	12- التسيير الرشيد في المؤسسة يزيد من الثقة في المعلومات المالية لما يتضمنه من مراعاة للجوانب القانونية والرقابية والارتقاء بالممارسة المحاسبية.
0.730	4.47	13- دقة المعلومة المالية تسهل التقييم الصحيح والدقيق للأحداث سواء في الحاضر أو في المستقبل.
0.785	4.27	14- كلما كانت المعلومة قابلة للتنبؤ زادت من جودتها .
0.871	4.00	15- المعلومة التي يتم الحصول عليها بأقل تكلفة ممكنة تقدم منافع كثيرة مما تساهم في رفع جودتها.
1.042	4.13	16- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية ونقص الإفصاح والشفافية عن المعلومات المالية له أثار سلبية على جودة المعلومات المالية.
0.805	3.80	17- توفر الخصائص النوعية للمعلومة المالية يفتح المجال لوضع معايير جديدة لهذه المعلومات.
0.484	4.20	18- وجود معايير تحقق الخصائص النوعية للمعلومات المالية من شأنه أن يزيد في إضفاء دقة وصحة المعلومة المالية .
0.959	3.67	19- تمتلك المؤسسة نظام محاسبي ومالي يعتمد كمرجع لإثبات المعاملات المحاسبية والمالية .
0.730	4.13	20- تتوفر المعلومة المحاسبية على الحماية الكافية ضد الاستعمالات غير القانونية.
0.718	4.37	21- تقوم المؤسسة بمقارنة قوائمها المالية مع قوائم مالية لمؤسسات أخرى.
0.915	3.70	22- تمتلك المعلومة المالية في المؤسسة مقدرة تنبؤية عند إعداد الخطط الإستراتيجية .
0.728	4.23	23- تستخدم المعلومة المحاسبية في عملية التخطيط والرقابة لمختلف للأنشطة في المؤسسة.
0.730	4.13	24- تصل المعلومة المالية لمستخدميها في الوقت المناسب.
0.788	4.09	الوسط الحسابي والانحراف المعياري الكلي لفقرات المحور الثاني

المصدر: من إعداد الطلبة (اعتمادا على الاستبانة و SPSS)

الجدول رقم -07- نتائج آراء عينة الدراسة حول فقرات المحور الثالث

المؤشرات الإحصائية		العبارة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
1.037	3.60	25- يوجد أساس فعال لحوكمة الشركات في المؤسسة .
0.681	4.13	26- تكفل المؤسسة حقوق المساهمين.
0.803	4.10	27- تضمن المؤسسة حقوق أصحاب المصالح.
1.015	4.07	28- تفي المؤسسة بكافة متطلبات الإفصاح والشفافية.
0.776	3.87	29- توفر مقومات ومسؤوليات مجلس الإدارة في المؤسسة.
0.809	4.03	30- توفر مقومات معاملة متساوية بين جميع المساهمين في المؤسسة .
0.853	3.96	الوسط الحسابي والانحراف المعياري الكلي لفقرات المحور الثالث

المصدر: من إعداد الباحثين (اعتمادا على الاستبيان و SPSS)

الجدول رقم 08- نتائج اختبار الفرضية الأولى

المتغير	التدقيق	حوكمة الشركات
معامل الارتباط بيرسون	0.586	
مستوى الدلالة	0.001	
حجم العينة	30	

المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على نتائج التحليل الإحصائي. (اعتمادا على SPSS)

الجدول رقم 09- نتائج اختبار الفرضية الثانية

المتغير	جودة المعلومة المالية	حوكمة الشركات
معامل الارتباط بيرسون	0.348	
مستوى الدلالة	0.06	
حجم العينة	30	

المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على نتائج التحليل الإحصائي. (اعتمادا على SPSS)

الجدول رقم 10- نتائج اختبار الفرضية الثالثة

المتغير	تدقيق الحسابات	جودة المعلومة المالية
معامل الارتباط بيرسون	0.634	
مستوى الدلالة	0.000	
حجم العينة	30	

المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على نتائج التحليل الإحصائي. (اعتمادا على SPSS)

الهوامش والمراجع :

¹. منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ،على الموقع الإلكتروني: [http:// www.OECD.org](http://www.OECD.org)

². Oman Charles , Blume Daniel ;" la Gouvernance d'entreprise : un déficit pour le développement Repères " , N°03 , centre de développement de L'OCDE ,2003 , sur site Internet :

www.usinfo.state.gov/journals/ites/025/ ;consulté le 07/01/2006,p:14.

³. إبراهيم محمد عبد الفتاح،"نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية"، ورقة

بحثية مقدمة إلى المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مصر، 2005، ص: 11- 13

⁴. إبراهيم محمد عبد الفتاح، "نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية"،

مرجع سابق ، ص: 43

⁵. نسمان إبراهيم إسحق،"دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة"، رسالة ماجستير ، قسم المحاسبة والتمويل ،

كلية التجارة ،الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين ، ص- ص: 44-46.

⁶. جباري شوقي وخميلي فريد،" دور المراجعة الخارجية في إرساء دعائم حوكمة الشركات"، مجلة إيكونوميكات للعلوم

المالية والمصرفية، العدد السابع،نوفمبر 2010، مجلة إلكترونية شهرية ، على الموقع الإلكتروني :

<http://www.economicat.com/forums/viewtopic.php?f=154&t=6279>

⁷. وعلى ضوء ذلك فقد استفادت المصارف العمومية من برنامج دعم وعصرنة النظام المالي الذي أصدره الاتحاد الأوروبي

لمساعدة المصارف على القيام بعمليات مراجعة و معاينة و تدقيق داخلي ووضع قواعد محاسبية ومخطط لمراقبة التسيير .