

دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية

دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم في ظل حوكمة الشركات بالجزائر

د. فاتح سردوك

جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي/الجزائر
serdouk-fateh@univ-eloued.dz

د. عابي خليفة

جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي/الجزائر
abi-khalida@univ-eloued.dz

The role of corporate governance mechanisms in improving the quality of external audit services

Analytical study of a sample of external auditors and beneficiaries of their services under the corporate governance in Algeria -

Dr. Abi khalida & Dr. Fateh serdouk
Echahid hamma Lakhdar University, El Oued –Algeria

Received: 28 Mar 2017

Accepted: 23 May 2017

Published: 30 June 2017

الملخص:

لقد سعت هذه الدراسة الى تحليل أثر اعتماد آليات حوكمة الشركات في دعم وتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، من خلال تحليل هذا الأثر من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وكذلك جميع الفئات المستفيدة من خدماتهم والمتفاعلة معهم في ظل آليات حوكمة الشركات. وقد تم معالجة اشكالية الدراسة من خلال مكونات آليات حوكمة الشركات من حيث مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة، إضافة الى أهداف المراجعة الداخلية، إضافة الى مختلف مهام وآليات لجان المراجعة في ظل دورها الاشرافي على المراجعة الخارجية، كما تم اعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة للمراجعة الخارجية ضمن العوامل الداعمة لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، وتم اختبار فرضيات الدراسة باستبيان لتحليل آراء المجتمع المالي المساهم في التطبيق السليم لحوكمة الشركات حول دور آليات حوكمة الشركات وسياسات وإجراءات رقابة الجودة، ودعمها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، المراجعة الخارجية، جودة خدمات المراجعة، آليات الحوكمة.

رموز JEL: M42، G39

Abstract:

This study aims to analyze the role of adopting corporate governance mechanisms in supporting and achieving the quality of external audit services in Algeria, by analyzing this impact from the perspective of external auditors as well as all categories of beneficiaries of their services and interacting with them under the corporate governance mechanisms. The study problem was addressed through the various components of the corporate governance mechanisms in terms of the functions and responsibilities of the Board of Directors, in addition to the objectives of the internal audit, in addition to the various functions and mechanisms of the audit committees in the role of supervising the external audit. The study hypotheses were tested through a questionnaire to analyze the views of the financial community that contributes to the proper application of corporate governance on the role of corporate governance mechanisms and quality control policies and procedures and to support them in achieving Quality of external audit services in Algeria.

Key Words: Corporate governance, external audit, audit quality services, governance mechanisms.

(JEL) Classification : M42, G39

تمهيد:

تواجه مهنة مراجعة الحسابات خلال السنوات الأخيرة تحديات على نطاق واسع نتيجة تزايد الشكوك بفقدانها المسؤولية والمصداقية وثقة من حولها من المستخدمين والمساهمين والرأي العام بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة والانهيارات التي حدثت في عدد من الدول، وكون أهم أسباب انهيار الشركات هو الفساد الإداري والمالي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، وافتقار إدارتها إلى الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف ونقص الخبرة والمهارة وكذلك اختلال هيكل التمويل وعدم القدرة على توليد تدفقات نقدية داخلية كافية لسداد الالتزامات المستحقة عليها والشفافية بجانب إظهار المعلومات المحاسبية لتحقيق الأوضاع المالية للشركة، لذا كان لزاماً على إدارات الشركات أن تتبنى مسؤولياتها تجاه مواجهة الخطر. وقد نادى الكثير من المحاسبين والمحللين الماليين للمؤسسات والمنظمات الأجنبية والدولية والمحلية على وجه الخصوص باتخاذ استراتيجيات لمواجهة مثل هذه الأزمات فكان موضوع حوكمة الشركات من المواضيع الهامة التي يجب ان تتبناها تلك الشركات بمختلف آلياتها، لضمان جودة خدمات المراجعة وصحة ومصداقية قوائمها المالية.

إشكالية الدراسة:

ان مشكلة الدراسة تتمحور أساسا حول الدور المطلوب من مراجع الحسابات ومدى قدرته في تحقيق التوافق بين معايير جودة الأداء ومبادئ حوكمة الشركات في ظل آلياتها وبالشكل الذي ينعكس في رفع جودة وفعالية ادائه، وبالتالي فان السؤال الرئيسي لهذه الدراسة يمكن طرحه في الصيغة التالية: "إلى أي مدى يمكن ان يؤثر التطبيق السليم لآليات حوكمة الشركات عند ممارستها لدورها الاشرافي على تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر".

يقودنا هذا السؤال الرئيسي إلى طرح جملة من التساؤلات الفرعية كما يلي:

- ما هي قواعد وآليات حوكمة الشركات التي ترتبط بها أعمال المراجعة الخارجية؟
- كيف يختلف دور وأهمية حوكمة الشركات بالنسبة للأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة؟
- ما مدى أهمية وكفاءة كل آلية من آليات الحوكمة في دعم عملية المراجعة الخارجية؟
- ما هي وجهات نظر المراجعين الخارجيين بشأن تأثير آليات حوكمة الشركات في عملية المراجعة؟
- ما مدى قابلية المجتمع المالي في الجزائر لتطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات؟
- إلى أي مدى يمكن ان تساهم مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر؟
- إلى أي مدى يمكن ان تساهم اهداف ومهام المراجعة الداخلية في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر؟
- إلى أي مدى يمكن ان تساهم مهام وآليات لجان المراجعة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة عن مجمل هذه التساؤلات فقد اعتمد الباحثين على الفرضيات التالية: " إن تحقيق التفاعل والتطبيق السليم لنظام حوكمة الشركات من خلال مختلف قواعدها وآلياتها بما يتوافق مع متطلبات جميع الفئات المستفيدة منها والمتفاعلة معها، ينعكس أثره على تحسين جودة أداء خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر" وعلى ضوء الفرضية الرئيسية للدراسة، يمكن ادراج الفرضيات الفرعية كما يلي:

- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر
- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور اهداف ومهام المراجعة الداخلية في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.
- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور مهام وآليات لجان المراجعة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

أولاً. أدبيات مفهوم آليات حوكمة الشركات وجودة خدمات المراجعة الخارجية:

ان مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دوراً كبيراً في مجال تطوير مهنة والمراجعة. وسيتم التطرق الى مختلف الادبيات النظرية لهذه الدراسة من حيث مفهوم حوكمة الشركات، ومختلف الياتها، ومفهوم جودة خدمات المراجعة.

1. آليات حوكمة الشركات:

تقوم حوكمة الشركات على جملة من الآليات سيتم التطرق لها من حيث بعدها الداخلي والخارجي.

1.1. الآليات الداخلية لحوكمة الشركات: تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة.

1.1.1. مجلس الإدارة: يذكر كل من (Singh, H. & Harianto, F, 1989)، أن الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثين والممارسين يعتبرون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا. كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك في وضع استراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة.¹ ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، وممارسة القيادة توجيه الشركة بنزاهة ويعمل لمصلحة الشركة بشفافية ومسؤولية (Private Sector Corporate Trust, 2002).²

2.1.1. لجنة المراجعة: لقد ظهر مفهوم هذه اللجنة بعد الانهيارات المالية لبعض الشركات الكبيرة. ففي الولايات المتحدة الأمريكية تم إصدار قانون ساربنس اكسلي في سنة 2002، الذي ألزم جميع الشركات بتشكيل لجنة المراجعة لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الانهيارات المالية في المستقبل، وذلك من خلال دورها في عملية إعداد القوائم المالية وكذلك في زيادة استقلالية كل من المدقق الداخلي والخارجي. أما في المملكة المتحدة فقد صدر عدد من التوصيات بتشكيل هذه اللجنة، من أبرزها تقرير Report Smith في سنة 2003، الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور ومسؤوليات لجنة المراجعة وكيفية الإفصاح عن هذه المسؤوليات في التقارير السنوية للشركات. وتجدر الإشارة إلى أنه هناك العديد من الدول الأخرى مثل كندا، وفرنسا، وألمانيا، وماليزيا وسنغافورة قد ظهر فيها مفهوم هذه اللجنة سابقا.

3.1.1. التدقيق الداخلي: تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ أنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، وفي هذا السياق يرى Archambeault إن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير.³

2.1. الآليات الخارجية لحوكمة الشركات: تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة. ويمكن ذكر الآليات الخارجية للحوكمة، والتي تطرقت لها جملة من الأدبيات كما يلي: منافسة سوق المنتجات العمل الإداري.⁴
- عمليات الاندماج والاستحواذ.⁵ - التدقيق الخارجي.⁶ - التشريع والقوانين.⁷

2. مفهوم جودة المراجعة على مستوى الباحثين والجهات الأكاديمية

1.2. مفهوم جودة المراجعة على مستوى الباحثين والجهات الأكاديمية: بالرغم من أهمية جودة المراجعة إلا أنه لم يتبلور مفهوم محدد وواضح لها، سواء على مستوى الدراسات الأكاديمية أو المعايير التي أصدرتها الهيئات المهنية، وذلك لكون جودة خدمات المراجعة غير ملموسة ويصعب تحديد قيمتها المادية من جهة، ومن جهة أخرى التباين الشديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر، حيث أن الباحثين تبنا العديد من المداخل لتعريف جودة المراجعة، فمنهم من ربط بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء والغش في القوائم المالية، وكذلك جودة المراجعة ومدى الالتزام بالمعايير المهنية، في حين ربط فريق ثالث بين جودة المراجعة وتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية المراجعة.⁸

يعتبر (DE ANGELO)⁹ أول باحث تطرق إلى الربط بين جودة التدقيق واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية، ويعد تعريفه لجودة المراجعة من أكثر التعريفات السابقة والتي لقيت قبولا عاما لدى العديد من الباحثين في مجال المراجعة، حيث عرفت جودة المراجعة بأنها احتمال قيام المراجع باكتشاف خرق في النظام المحاسبي أو تحريف في نظام إعداد التقارير المالية للعميل، والتقرير عن هذا الخرق أو التحريف إن وجد، كما عرفت استقلال المراجع باحتمال أن يقوم المراجع بالتقرير عن الأخطاء والتحريفات بالقوائم المالية للعميل. وفي نفس

السياق عرف (MEYER, KYLE) ¹⁰ جودة المراجعة بأنها مؤشر لفعالية المراجعة، وهي السمة التي لا يمكن ملاحظتها مباشرة، وقد وصف الفعالية بقدرة مراجع الحسابات على الحد من أخطاء غير مقصودة في البيانات المالية، والحد من التحيز، وزيادة الدقة للبيانات المالية.

لقد ركزت اغلب التعاريف السابقة لجودة المراجعة على جودة المراجعة وجودة المراجع واعتمادهما كمصطلحين لمفهوم واحد، إلا أن فشل كبريات شركات المراجعة في الآونة الأخيرة، في أداء بعض مهامها، يظهر أن مفهوم جودة المراجعة يشير إلى جودة الخدمة التي يقدمها المراجع، وليس إلى جودة المراجع.

2.2. مفهوم جودة المراجعة على مستوى الهيئات المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات: من أبرز هذه الهيئات السابقة، نجد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1974م حيث بينت نشرة معايير المراجعة (SAS 4) الصادرة عنه إلى أن تحقيق جودة المراجعة الخارجية للحسابات يكون من خلال الالتزام بمعايير المراجعة، واعتماد نظام لرقابة الجودة على أعمال المراجعة.¹¹ وفي عام 1989 أطلق برنامج فحص النظر وعدل هذا البرنامج في عام 2001، والذي شمل مراجعة النظام ومراجعة الارتباط ومراجعة التقرير. وأكد المعيار (SAS 99) مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية)، على تدعيم كفاءة المراجع في اكتشاف الغش واستقلاليتهم في التقرير عن الغش، والذي فرض عليه ممارسة الشك المهني والتي يتطلب الاستجواب المستمر والتفكير بإبداع أو مناقشة أخطار تحريفات القوائم المالية الجوهرية. وهذا من أجل إعادة الثقة للمستثمر في مهنة المراجعة وتعزيز ورفع جودتها.¹² كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إلى مفهوم جودة المراجعة من خلال المعيار الدولي لرقابة الجودة الاوّل (ISQC1).¹³ كما اعتمدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI)، معيار ضبط الجودة على مراجعات المعلومات المالية التاريخية (ISSAI 1220)، الذي يهدف إلى تحقيق جودة المراجعة في ظل احترام معايير رقابة الجودة في القطاع العام.¹⁴

واعتمادا على التحليل السابق لمجمل التعاريف جودة المراجعة فإنه بإمكاننا أن نطرح النقاط التالية:

- إن مفهوم جودة المراجعة يشير إلى جودة خدمات المراجعة وليس إلى جودة المراجع، وهذا ما أثبتته الدراسة الميدانية.
 - إن مفهوم جودة المراجعة على أساس الالتزام بالمعايير والأحكام المهنية، غير كافٍ لتحديد مستوى الجودة العالية التي تتطلبها البيئة الاقتصادية، وبالتالي فتحديد جودة المراجعة وفق هذا المفهوم يمثل المستوى الأدنى المطلوب لجودة المراجعة
 - إن مفهوم جودة المراجعة يشمل على جودة فعلية لاحقة، وجودة مدركة حسب نظرة مختلف الأطراف المهتمة بها.
 - إن مفهوم جودة المراجعة وفق المدخل التقليدي غير كافٍ لتحديد مستوى عالي من الجودة، وذلك لكونها تنحصر ضمن مرحلة التخطيط لمهمة المراجعة فقط بل يجب قياسها وفقا للخصائص المرتبطة بالممارسة المهنية لها.
3. الدراسات السابقة في الموضوع:

1.3. دراسة (خليدة عابي، 2016): هدفت هذه الدراسة لبحث موضوع حوكمة الشركات وتأثيرها آلياتها إضافة الى معايير رقابة الجودة للمراجعة في ظل المعايير الدولية لرقابة جودة المراجعة الخارجية، على جودة المراجعة الخارجية

في الجزائر، حيث تم تصميم استبيان وجه الى عينتين من الدراسة، من المراجعين الخارجيين والمجتمع المالي، وخلصت الدراسة إلى انه يجب تحسين دور وفعالية كل من الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات، مع تفعيل دور الرقابة على جودة المراجعة في تدعيم ممارسة المراجعة الخارجية وجودتها.

2.3. دراسة (نبيل حمادي، 2012): هدفت هذه الدراسة لبحث موضوع الحوكمة وتأثيرها على جودة المراجعة المالية من خلال آلياتها الداخلية في الجزائر حيث تم تصميم استبيانين وجه الأول لمعرفة تأثير آليات الداخلية للحوكمة لعينة من المؤسسات الاقتصادية ولم يدرس مدى تأثيرها بأعمال المراجعة أو العكس، ام الاستبيان الثاني فوجه للأكاديميين دون المراجعين لجمع البيانات حول جودة المراجعة المالية وخلصت الدراسة إلى انه يجب تحسين واقع كل من الآليات الداخلية للحوكمة مع الرفع من ممارسة المراجعة المالية وجودتها.

3.3. دراسة (Deborah, 2002): هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العالقة بين هيكل حوكمة الشركات والتقارير المالية الاحتياطية، فقد تم البحث على عينة مكونة من 138 شركة في الولايات المتحدة الأمريكية التي تخضع لمتطلبات الهيئة الأمريكية المشرفة على تداول الأوراق المالية، حيث توصلت الدراسة الى أن هيكل الحوكمة للشركات المحتملة تختل عن تلك المتعلقة بالشركات غير المحتملة من حيث لجان المراجعة في الشركة حيث تكون عادة أقل الماما من نظيرتها المحتملة، كما أن الواجبات فيها تكون أقل من نظيرتها غير المحتملة، وكون وجود هيكل حوكمة قوي سوف يسهم في اشراف فعال للإدارة وخفض حدوث الاحتمالات، بالتفاعل مع جودة أداء المراجعة.

ثانيا. دراسة لعينة من المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل حوكمة الشركات:

تم اختبار الفرضيات التي قامت عليها الدراسة من خلال استبيان موجه إلى فئتي الدراسة واللذان يمثلان الأطراف المساهمة في تطبيق آليات حوكمة الشركات من المراجعين الخارجيين وجميع الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة، والمشملة على أعضاء مجالس الإدارة ومدراء تنفيذيين ومراجعين داخليين وأعضاء لجان مراجعة، إضافة الى جملة من الأساتذة الجامعيين والباحثين المهتمين بموضوع حوكمة الشركات وجودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات.

1. مكونات الاستبيان:

يتكون هذا الإستبيان من أربعة أجزاء، خصص الجزء الأول فيها لمعلومات عامة حول المشارك بالإستبيان، بينما اختصت الأجزاء الأربعة الأخرى بمحاور موضوع الدراسة، وهي آليات الحوكمة. حيث يتكون هذا الإستبيان من تسعة وثلاثين سؤالاً واستفساراً حول آليات حوكمة الشركات، وجودة خدمات المراجعة الخارجية. كما بالجدول رقم (01).

1.1. مكونات الجزء الثاني من الاستبيان: ويتمثل هذا الجزء في المهام والمسؤوليات التي يمارسها مجلس الإدارة كأحد آليات حوكمة الشركات، ودورها في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

2.1. مكونات الجزء الثالث من الاستبيان: ويشتمل على أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات حوكمة الشركات، وكذلك مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية، ودعمها لجودة خدمات

المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، رجوعا للهام والمسؤوليات الواردة في المعايير الدولية للمراجعة، وفقا لعدة معايير، كـمعيار المراجعة الدولي ((ISA 265) الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة).

3.1. مكونات الجزء الرابع من الاستبيان: ويمثل هذا الجزء من الإستبيان مهام وآليات لجان المراجعة ضمن آليات حوكمة الشركات، ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر.

2. مجتمع وعينة الدراسة

1.2. مجتمع الدراسة: أما فيما يتعلق بمجتمع الدراسة فيتكون من الآتي:

- المراجعين الخارجيين في الجزائر، الذين يعبرون عن وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة الخارجية للحسابات.
- المستفيدون من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر والمرتبطون بآليات حوكمة الشركات، وتشمل كل من أعضاء مجالس الإدارة، والأعضاء المستقلين له، والمراجعين الداخليين، وأعضاء لجان المراجعة، والمدراء التنفيذيين، والباحثين الأكاديميين في الجامعات الجزائرية.

2.2. العينة المقصودة: استهدف الاستبيان الأول فئة المراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر، والمتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من خلال إرسال 224 إستبيان عن طريق التسليم المباشر والبريد الإلكتروني وإرسال نسخة الكترونية من الإستبيان للمراجعين الخارجيين، حيث تم الحصول على 162 منها، تم رفض 8 منها لعدم اكتمال الإجابة على جميع الأسئلة وكذا لاحتوائها على أجوبة متناقضة خاصة فيما يخص العمر والخبرة والمؤهل العلمي، بينما استهدف الإستبيان الثاني فئة المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة، عن طريق إرسال 127 إستبيان بالتسليم المباشر والبريد الإلكتروني، حيث تم الحصول على 98 منها، رفض 10 منها لعدم اكتمال الإجابة.

3. الحدود الزمنية والمكانية للاستبيان:

اشتمل الإستبيان الأول على عينة عشوائية من المراجعين الخارجيين بالجزائر، وتم التركيز على ارتباط الإستبيان ولو جزئيا، بالمناطق الجغرافية للجمهورية الجزائرية من وسط شرق غرب وشمال وجنوب، بينما امتد هذا الإستبيان زمنيا من بداية جانفي 2015 إلى غاية بداية سبتمبر 2016. ارتبط الاستبيان الثاني بالمناطق الجغرافية للجمهورية الجزائرية بالنسبة للفئات المستفيدة من خدمات المراجعة، وهذا سعيا وراء الفئة المستهدفة في ظل آليات الحوكمة على مستوى المؤسسات العمومية، بينما امتد هذا الإستبيان زمنيا من بداية جانفي 2015 إلى غاية نهاية ديسمبر 2016.

4. الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم اعتماد إجراء التحليل باستخدام الأساليب الإحصائية من خلال التحليل للنتائج باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS 22.0)، وهي: - الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية. - حساب الثبات والصدق لأسئلة الإستبيان المستخدمة في جمع البيانات. - مقياس ليكرت. - تحليل البيانات (اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (M-W).

4.1. حساب الثبات والصدق للاستبيان المعتمد في جمع البيانات.

ولقد اعتمدنا على معامل الفا كرونباخ (alpha de CRONBACH) من أجل قياس صدق الإستبيان، حيث ان المجال الذي يكون فيه معامل الفا كرونباخ مقبولا في مجال الدراسات الاستقصائية يكون بين 0.5 و0.6 مع مستوى أعلى مقدر ب 0.8، ومعدل 0.9 بالنسبة للدراسات التطبيقية.¹⁵ مع الإشارة الى أن بعض الباحثين يرون أن ارتفاع معدل ألفا كرونباخ فوق معدل 0.9 يؤثر سلبا عند ترجمة تكرار الأسئلة الى تحسين مصداقية وسيلة القياس (الإستبيان).^{16 17}

كما يشير جملة من الباحثين الى أن معامل الفا كرونباخ يتغير حسب عدد الأسئلة بالإستبيان، حجم عينة الدراسة وطبيعة الدراسة.¹⁸ والجدول رقم (02) يوضح مستويات الفا كرونباخ وتعبيرها على صدق وثبات أجزاء الإستبيان، وهذا مع الاخذ بعين الاعتبار طبيعة الدراسة الاستقصائية. ولقد تم الحصول على النتائج التالية كما يوضحه الجدول رقم (02). حيث يلاحظ من الجدول أخذا بالاعتبار أثر عدد الأسئلة على مستوى قيمة ألفا كرونباخ، نجد أن قيمة الفا كرونباخ لإجمالي أسئلة الإستبيان هي 0.791 وتعتبر جيدة، على عكس قيم الفا كرونباخ لمختلف أجزاء الإستبيان، وبالتالي يمكننا اعتبار مستوى صدق هذا الإستبيان يعتبر مقبولا، مع توقع أن تشارك مختلف أجزاء الإستبيان في قياس الطرح النظري.

ثالثا: تحليل النتائج لعينتي الدراسة واختبار الفرضيات.

سيتم من خلال هذا الجزء تحليل نتائج الإستبيان بالنسبة لكل طرف من عينتي الدراسة من حيث تحليل لخصائص عينة الدراسة، ومهام ومسؤوليات مجلس الإدارة والمراجعة الخارجية، مهام وآليات لجان المراجعة بالجزائر.

تحليل نتائج الإستبيان من حيث خصائص عينة الدراسة

سيتم تحليل نتائج الإستبيان الموجه لفئة المراجعين الخارجيين والمستفيدين من حيث خصائص عينة الدراسة بالنسبة لعينتي الدراسة كما يلي: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة، المهنة.

1.1. تحليل نتائج الإستبيان الموجه للمراجعين الخارجيين من حيث خصائص عينة الدراسة: الجدول رقم (03) يوضح تحليل لخصائص عينة الدراسة بالنسبة لنتائج الإستبيان الموجه للمراجعين الخارجيين في الجزائر.

2.1. تحليل نتائج الاستبيان الموجه للمستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة من حيث خصائص عينة الدراسة: الجدول رقم (04) يوضح تحليل لخصائص عينة الدراسة بالنسبة للمراجعين الخارجيين في الجزائر.

2. التحليل المقارن لنتائج لعينتي الدراسة.

ان اختبار فرضيات الدراسة، سيتم من خلال التحليل المقارن بين فئتي عينة الدراسة.

1.2. التحليل المقارن لمهام ومسؤوليات مجلس الإدارة: باعتماد المتوسط الحسابي المرجح لإجابات طرفي الإستبيان بالنسبة لأسئلة الجزء الثاني للاستبيان من مهام ومسؤوليات لمجلس الإدارة، فقد تم ترتيب هذه المهام والمسؤوليات تصاعديا حسب أهميتها، كما يوضحه الجدول رقم (05) للمهام والمسؤوليات المتفق عليها من وجهة نظر عينتي

الدراسة، تلقى قبولاً عاماً على كونها تدعم تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر. حيث أنه من أصل 10 مهام تم اتفاق الطرفين على مجمل هذه العناصر مع اختلاف مستوى الموافقة كما بالشكل رقم (01).

2.2. التحليل المقارن لأهداف وآليات المراجعة الداخلية: باعتماد المتوسط الحسابي المرجح لإجابات طريفي الإستبيان من مراجعين خارجيين والمستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية في ظل آليات الحوكمة، بالنسبة لأسئلة الجزء الثاني للإستبيان من أهداف وآليات المراجعة الداخلية، فقد تم ترتيب هذه الأهداف والآليات تصاعدياً حسب أهميتها، كما يوضحه الجدول رقم (06) للأهداف والآليات المتفق عليها من وجهة نظر عيني الدراسة، لكونها تدعم تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر. حيث أنه من أصل 18 عنصراً لأهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لجودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، والتي طرحت في الإستبيان على طريفي العينة، تم اتفاق الطرفين على 14 عنصراً من مجمل هذه العناصر مع اختلاف في مستوى الموافقة كما يوضحه الشكل رقم (02).

3.2. التحليل المقارن لمهام وآليات لجان المراجعة: بالرجوع لإجابات طريفي الإستبيان والمتعلقة بمهام وآليات لجان المراجعة، فقد تم ترتيب هذه السياسات والاستراتيجيات حسب أهميتها وفقاً للمتوسط الحسابي المرجح، ويوضح الجدول رقم (07) مهام وآليات لجان المراجعة، المتفق عليها، وقد رتب هذه المهام والآليات حسب أهميتها بالنسبة لعيني الدراسة. ويتضح من الجدول أنه من أصل 11 آلية من آليات ومهام لجان المراجعة، تم اتفاق الطرفين على 09 عناصر منها، من حيث دعمها لجودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، مع اختلاف في مستوى الموافقة، الشكل رقم (03).

3. اختبار فرضيات الدراسة.

تقوم الدراسة الميدانية على اختبار الفرضية العامة للدراسة من خلال جملة من الفرضيات التي تعالج أربعة محاور كما تم الإشارة له في اشكالية الدراسة، وسيتم اعتماد اختبار (مان- ويتني Mann-Whitney) لهذا الغرض.

1.3. اختبار الفرضية الفرعية الأولى: وفقاً لنتائج الاختبار لفرق المتوسطين اللامعلمي لعيني الدراسة المستقلتين Mann-Whitney، كما يوضحه الشكل رقم (01)، وتحليل نتائج الاختبار كما يوضحه الجدول رقم (08)، حيث بلغت قيمة الاحتمال 0.000 وهي أقل من 5% مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم (H0)، وبالتالي قبول الفرض البديل (H1)، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم حول دور مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية. في ظل وجود فروق معنوية بين عيني الدراسة فإنه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فإن نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين (15.40) أكبر من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين (05.60)، وبالتالي فإن متوسط اجابات المراجعين الخارجيين أقل من متوسط اجابات المستفيدين من خدماتها باحتمال قدره (0.000) وعليه نغان المستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية لديهم قبول أكثر لدور مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

2.3. اختبار الفرضية الفرعية الثانية: وفقا لنتائج الاختبار لعينتي الدراسة المستقلتين وفقا لاختبار Mann-Whitney ، كما يوضحه الشكل رقم (02) ، وتحليل نتائج الاختبار بالجدول رقم (08) ، حيث بلغت قيمة الاحتمال 0.002 وهي أقل من 5% مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم (H0) ، وبالتالي قبول الفرض البديل (H1) ، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية ، حول دور اهداف ومهام المراجعة الداخلية في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر. في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة فانه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فان نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين (24.06) أكبر من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة (12.94) ، وبالتالي فان متوسط اجابات المراجعين الخارجيين أقل من متوسط إجابات المستفيدين من خدماتها باحتمال قدره (0.002) وعليه نستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعة لديهم قبول أكثر لدور أهداف ومهام المراجعة الداخلية في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

3.3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: وفقا لنتائج الاختبار Mann-Whitney ، وكما يوضحه الشكل رقم (03) ، وتحليل نتائج الاختبار بالجدول رقم (08) ، حيث بلغت قيمة الاحتمال 0.030 وهي أقل من 5% مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم (H0) ، وبالتالي قبول الفرض البديل (H1) ، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم حول دور لجان المراجعة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر. في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة فانه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فان نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين (14.50) أكبر من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة (08.50) ، وبالتالي فان متوسط اجابات المراجعين الخارجيين أقل من متوسط إجابات المستفيدين من خدماتها في ظل آليات الحوكمة باحتمال قدره (0.030) وعليه نستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعة لديهم قبول أكثر لأهداف ومهام المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق جودة المراجعة الخارجية في الجزائر.

الخلاصة والنتائج

• النتائج المستخلصة من تحليل دور آليات مجلس الادارة.

- اعتماد قواعد وتوجيهات تحدد دور رئيس مجلس الادارة وتفصل بين مهامه ومهام المدير التنفيذي أمر واجب. كما يجب أن يشارك مجلس الادارة بفاعلية في رسم الاستراتيجيات طويلة الأجل.
- أن يشتمل مجلس الإدارة على الأقل على ثلاث أعضاء مستقلين غير تنفيذيين يتمتعون بالحق والقدرة في الوصول الى المعلومات المتعلقة بالعمل بشكل متواصل ومنتظم ، وتحفيز المدراء المستقلين بمنحهم مكافآت ترتبط بإنجازاتهم.
- تأكد مجلس الادارة من فاعلية آليات حوكمة الشركات ، وأن يشجع وجهات النظر المختلفة من خلال اجتماعاته.
- فاعلية مجلس الإدارة يجب أن تعزز من خلال تقييم أدائه على أسس منتظمة ومرجعية واحداث التغييرات عند الحاجة. النتائج المستخلصة من تحليل دور آليات المراجعة الداخلية

- تتضمن مسؤوليات المراجعة الداخلية تقييم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ومراجعة الامتثال للأنظمة.
- أن يكون قسم المراجعة الداخلية مسؤولاً يتمتع بالصلاحيات الملائمة، ولديه الوسائل والآليات الملائمة للوصول مباشرة إلى المكلفين بالحوكمة، والإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية لهم والإدارة.
- إشراف المكلفين بالحوكمة على قرارات التوظيف المتعلقة بقسم المراجعة الداخلية.
- **النتائج المستخلصة من تحليل دور آليات لجان المراجعة.**
- يعتبر حجم مكتب المراجعة وسمعته أهم الخصائص المعتمدة للتمييز بين جودة خدمات مكاتب المراجعة.
- تقوم لجنة المراجعة بانتقاء المراجعين الخارجيين والحكم على جودة خدماتهم وفقاً لتخصصهم في صناعة عميل المراجعة ولبرنامج رقابة الجودة المعتمد في مكتب المراجعة وللخبرة المهنية والمؤهلات العلمية للمراجع الخارجي ولضيق عمله.
- الموافقة على الخدمات الاستشارية والمعدة من قبل مكاتب المراجعة الخارجية وتأثيرها على استقلالية المراجع الخارجي.
- ومن مجمل نتائج اختبار الفرضيات والتحليل المقارن لدور آليات حوكمة، يمكن طرح النتائج التالية:
- يوجد ارتباط قوي بين التطبيق السليم لحوكمة الشركات وبين جودة المراجعة حيث تعمل آليات حوكمة الشركات من مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، لجان المراجعة بتفاعل وتكامل بحيث يؤدي كل طرف المهام والآليات المتوقعة منه في ظل حوكمة الشركات، من أجل تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية.
- إن الاختلاف في درجة الموافقة على آليات حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة بالمجتمع المالي ككل، يرجع لاعتماد المراجعين على تحليل دور آليات الحوكمة من الجانب الرقابي أكثر منه للإشرافي.
- عدم اتفاق الأطراف المتفاعلة ضمن آليات الحوكمة، حول مهام المراجعة الداخلية وأهدافها، يجسد وجود فجوة توقعات حول دور مهام وآليات الحوكمة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية بالمجتمع المالي بالجزائر.

ملحق الجداول والأشكال البيانية:

الجدول رقم (01): يوضح مختلف محتويات أسئلة أجزاء الاستبيان

الجزء	الترقيم	الاسئلة
02	من السؤال رقم 1 الى السؤال رقم 10	مهام ومسؤوليات مجلس الادارة ضمن آليات حوكمة الشركات.
03	من السؤال رقم 11 الى السؤال رقم 21	أهداف وآليات المراجعة الداخلية ضمن آليات حوكمة الشركات
	من السؤال رقم 22 الى السؤال رقم 28	استفادة المراجع الخارجي من عمل المراجعين الداخليين في إطار آليات حوكمة الشركات
04	من السؤال رقم 29 الى السؤال رقم 39	مهام وآليات لجان المراجعة في ظل آليات حوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول رقم (02): يوضح معاملات الثبات للأجزاء الاربعة للإستبيان

الرقم	أجزاء الإستبيان	العبارات	كرونباخ	الدلالة
1	مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.	10	0.432	مقبول
2	أهداف وآليات المراجعة الداخلية ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.	18	0.775	جيد
3	مهام وآليات لجان المراجعة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.	11	0.316	ضعيف
4	سياسات وإجراءات رقابة الجودة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.	12	0.560	مقبول
	الإجمالي	52	0.791	جيد

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول رقم (03): تحليل لخصائص العينة الأولى للدراسة

الجنس	التكرار	النسبة %	العمر	التكرار	النسبة %	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %	الخبرة	التكرار	النسبة %
أنثى	5	3,25%	أقل من 30 سنة	7	4,55%	جامعي	119	77,27%	أقل من 5 سنة	26	16,88%
ذكر	149	96,75%	من 31 الى 40	81	52,60%	غير جامعي	3	1,95%	من 6 الى 10	63	40,91%
			من 41 الى 50	62	40,26%	دراسات عليا	32	20,78%	من 11 الى 15	51	33,12%
			أكثر من 50	4	2,60%				أكثر من 15	14	9,09%
الإجمالي	154	100,00%	الإجمالي	154	100,00%	الإجمالي	154	100,00%	الإجمالي	154	100,00%

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول رقم (04): تحليل لخصائص العينة الثانية للدراسة

الجنس	التكرار	النسبة %	العمر	التكرار	النسبة %	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %	الخبرة	التكرار	النسبة %
أنثى	27	30,68%	أقل من 30 سنة	14	15,91%	جامعي	48	54,55%	أقل من 5 سنوات	10	11,36%
ذكر	61	69,32%	من 31 الى 40	38	43,18%	غير جامعي	4	4,55%	من 6 الى 10	36	40,91%
			من 41 الى 50	27	30,68%	دراسات عليا	36	40,91%	من 11 الى 15	29	32,95%
			أكثر من 50	9	10,23%				أكثر من 15	13	14,77%
الإجمالي	88	100	الإجمالي	88	100	الإجمالي	88	100	الإجمالي	88	100

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول رقم (05): التحليل المقارن لمهام ومسؤوليات مجلس الادارة لعينتي الدراسة

الاهمية	الاتفاق	درجة الموافقة		المتوسط الحسابي		اجابات العينة الثانية %					اجابات العينة الاولى %					رقم السؤال
		العينة الثانية	العينة الاولى	العينة الثانية	العينة الاولى	موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة	موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة	
3	1	اتفاق	موافق	2,02	2,01	1,1	1,1	25	44	28,4		2,6	24,7	43,5	29,2	1
6	3	اتفاق	موافق	1,88	2,3			22,7	42	35,2			43,5	42,9	13,6	2
7	6	اتفاق	موافق بشدة	1,76	2,07			11,4	53	35,2	1,9	1,9	2,6	41,6	28,6	3
2	9	اتفاق	موافق	1,92	2,21			20,5	51	28,4	1,9	3,2	32,5	39	23,4	4
4	4	اتفاق	موافق	1,98	2,54			21,6	55	23,9	2,6	11,7	39,6	29,2	16,9	5
8	10	اتفاق	موافق	1,8	2,07			14,8	50	35,2		1,9	31,2	39	27,9	6
9	2	اتفاق	موافق	1,84	2,36			18,2	48	34,1		5,2	39,6	41,6	13,6	7
10	7	اتفاق	موافق	1,92	2,5			17	58	25	5,8	9,7	36,4	24,7	23,4	8
5	8	اتفاق	موافق	1,98	2,13			25	48	27,3	2,6	1,9	28,6	39,6	27,3	9
1	5	اتفاق	موافق	1,98	2,21			19,3	59	21,6	3,2	5,8	2,6	3,9	2,6	10
		2,074		1,908	2,24	المتوسط لاجمالي الاجابات										

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا الى قاعدة بيانات استبيان الدراسة

الجدول رقم (06): التحليل المقارن لأهداف وآليات المراجعة الداخلية لعينتي الدراسة

الاهمية	الاتفاق	درجة الموافقة		المتوسط الحسابي		اجابات العينة الثانية %					اجابات العينة الاولى %					رقم السؤال
		العينة الثانية	العينة الاولى	العينة الثانية	العينة الاولى	موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة	موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة	
5	4	اتفاق	موافق	2,26				22,7	45,5	31,8			42,2	41,6	16,2	1
4	2	عدم اتفاق	غير متأكد	2,01		6,8	15,9	43,2	28,4	5,7			32,5	36,4	31,2	2
1	3	اتفاق	موافق	2,19				19,3	53,4	27,3	3,9	2,6	31,2	33,1	29,2	3
3	1	اتفاق	موافق	1,97			2,3	19,3	43,2	35,2			32,5	32,5	35,1	4
7	8	اتفاق	موافق	2,34				21,6	38,6	39,8			45,5	43,5	11	5
12	9	اتفاق	موافق	2,44		2,3	2,3	23,9	45,5	26,1			57,1	29,9	13	6
9	7	اتفاق	موافق	2,33			2,3	20,5	50	27,3			48,1	37	14,9	7
10	5	اتفاق	موافق	2,27			4,5	27,3	38,6	29,5		0,6	41,6	42,2	15,6	8
16	6	اتفاق	موافق	2,02	2,32		3,4	19,3	53,4	23,9			48,1	35,7	16,2	9
8	15	عدم اتفاق	غير متأكد	1,88	2,71		2,3	27,3	44,3	26,1	5,2	9,1	45,5	31,8	8,4	10
6	12	اتفاق	موافق	1,76	2,59		5,7	29,5	40,9	23,9		12,3	44,2	33,8	9,7	11
14	13	اتفاق	موافق	1,92	2,49		3,4	18,2	52,3	26,1		7,8	44,2	37,7	10,4	12
18	14	اتفاق	موافق	1,98	2,5	3,4	5,7	19,3	48,9	22,7		8,4	47,4	29,9	14,3	13
11	16	اتفاق	موافق	1,8	2,53		4,5	27,3	46,6	21,6	0,6	4,5	51,3	34,4	9,1	14
13	18	عدم اتفاق	غير متأكد	1,84	2,47	14,8	12,5	34,1	22,7	15,9	0,6	5,2	46,1	37	11	15
17	11	اتفاق	موافق	1,92	2,57		1,1	23,9	54,5	20,5		7,8	50	33,8	8,4	16
15	17	عدم اتفاق	غير متأكد	1,98	2,7	5,7	4,5	29,5	37,5	22,7	5,2	5,8	53,9	24	11	17
2	10	اتفاق	موافق	1,98	2,58	3,4	4,5	19,3	50	22,7		8,4	48,7	35,7	7,1	18
		2,16		1,91	2,40	المتوسط لاجمالي الاجابات										

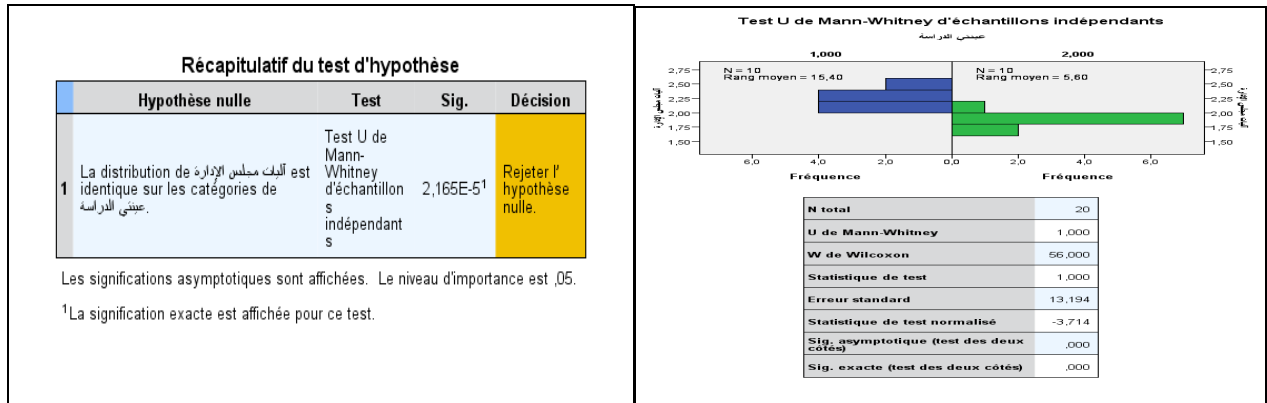
المصدر: من إعداد الباحثين استنادا الى قاعدة بيانات استبيان الدراسة

الجدول رقم (07): التحليل المقارن لمهام وأليات لجان المراجعة لعينتي الدراسة

رقم السؤال	لجابات العينة الاولى %				لجابات العينة الثانية %				المتوسط الحسابي		درجة الموافقة		الاتفاق		الاهمية
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق بشدة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق بشدة	العينة الاولى	العينة الثانية	موافق بشدة	موافق	العينة الاولى	العينة الثانية	
1	9,1	39,6	43,5	7,8	52,3	36,4	11,4		2,5	1,59	موافق بشدة	موافق	3	3	
2	37	50	13		47,7	40,9	11,4		1,76	1,64	موافق بشدة	موافق بشدة	9	1	
3	47,4	43,5	9,1		56,8	30,7	12,5		1,62	1,56	موافق بشدة	موافق بشدة	2	7	
4	24,7	38,3	21,4	9,7	44,3	28,4	13,6	13,6	2,34	1,97	موافق	موافق	11	8	
5	45,5	18,2	30,5	5,8	52,3	30,7	17		1,97	1,65	موافق بشدة	موافق	6	2	
6	35,1	48,1	12,3	4,5	21,6	53,4	19,3	5,7	1,86	2,09	موافق	موافق	5	5	
7	18,8	21,4	41,6	9,7	46,6	45,5	8	8	2,68	1,61	غير متأكد	موافق بشدة	4	9	
8	20,8	35,7	26	9,7	60,2	25	8	6,8	2,48	1,61	موافق	موافق بشدة	8	10	
9	44,2	43,5	12,3		37,5	42	20,5		1,68	1,83	موافق بشدة	موافق	1	4	
10	22,1	28,6	24	16,2	37,5	43,2	14,8	4,5	2,62	1,86	غير متأكد	موافق	10	6	
11	36,4	51,9	10,4	0,6	26,1	36,4	36,4	1,1	1,77	2,13	موافق بشدة	موافق	7	11	
					المتوسط لاجمالي الاجابات				2,12	1,78					

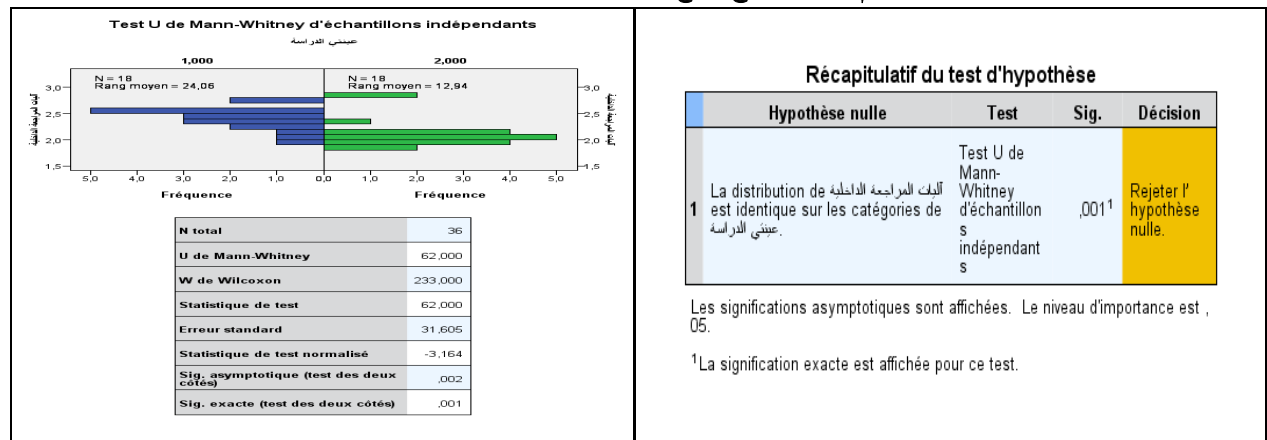
المصدر: من إعداد الباحثين استنادا الى قاعدة بيانات استبيان الدراسة

الشكل رقم (01): يوضح نتائج اختبار Mann-Whitney للفرضية الأولى



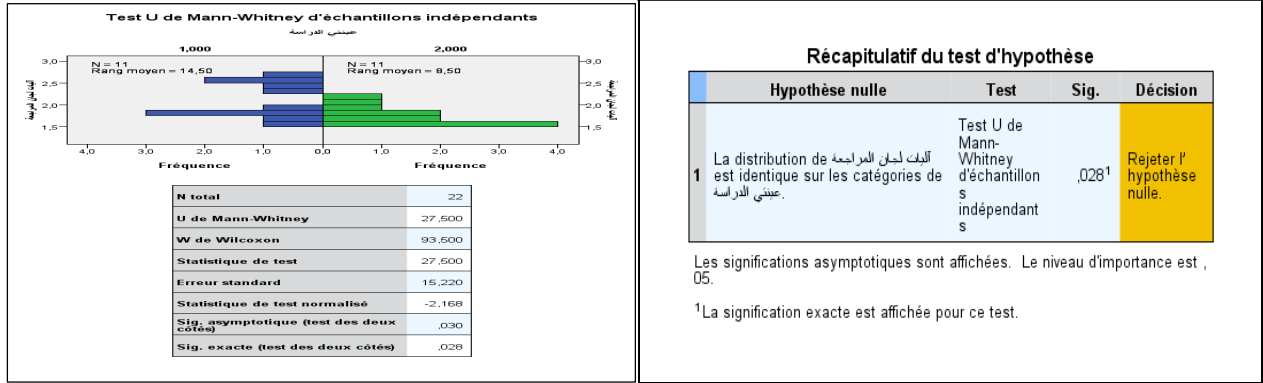
المصدر: مستنبط من نتائج التحليل ببرنامج SPSS 22.0.

الشكل رقم (02): يوضح نتائج اختبار Mann-Whitney للفرضية الثانية



المصدر: مستنبط من نتائج التحليل ببرنامج SPSS 22.0.

الشكل رقم (03): يوضح نتائج اختبار Mann-Whitney للفرضية الثالثة



المصدر: مستتب من نتائج التحليل ببرنامج SPSS 22.0.

الجدول رقم(08): اختبار Mann-Whitney للفرضية الفرعية الاولى

الدالة	الاحتمال	Z	(U)	مجموع	متوسط	حجم العينة	طريفة الدراسة	الفرضية الفرعية الثانية
دال	0,000	-3,714	1,000	154	15,40	154	المراجعون الخارجيون	الفرضية الفرعية الثانية
				56	05,60	88	المستفيدون في ظل الحوكمة	
دال	0,002	-3,164	62,000	433,00	24,06	154	المراجعون الخارجيون	الفرضية الفرعية الثانية
				233,00	12,94	88	المستفيدون في ظل الحوكمة	
دال	0300,	168,2-	27,50	135,00	50,14	154	المراجعون الخارجيون	الفرضية الفرعية الثانية
				118,00	50,08	88	المستفيدون في ظل الحوكمة	

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج التحليل ببرنامج SPSS 22.0

الإحالات المراجع:

- Singh, H. and Harianto, F., "Management-Board Relationships, Takeover Risk and Adoption of Golden Parachutes ", *Academy of Management Journal*, Vol.(32) , USA, 1989, p.127
- Private Sector Corporate Trust, " Good Corporate Governance in State-Owned Corporations –Final Draft Guidelines ", USA, 2002, p. 17.
- Archambeault, Deborah S., « The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial » Reporting : Evidence from SEC Enforcement Cases, Nov. 2002, p. 8
- Hess, David and Impavido, Gregorio, "Governance of Public Pension Funds, Lessons from Corporate Governance and International Evidence " , 2003. www.Econ.worldbank.org.P.5
- John, Kose and Kedia, Simi, " Design of Corporate Governance: Role of Ownership Structure, Takeovers, and Bank Debit ", 2003. www.Icf.som.yale.edu/pdf , p.9.
- Abbott, L. G. and Parker, S., " Auditor Selection and Audit Committee Charecteristics " , *Auditing : A Journal of Practes and Theory* Vol. (19) , Florida, 2000,p.47.
- Sarbanes, P. and Oxley, M., "Sarbanes-Oxley Act of 2002 " , A Congress, Washington DC.2002 Available on <http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>.
- Jerry W Lin and Mark I Hwang, "Audit Quality Corporate Governance and Earnings Management - A Meta-Analysis » , *International Journal of Auditing*, Oxford, Mar 2010, Vol 14, Iss 1, p 57.
- De Angelo and Linda Elizabeth, "Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting & Economics* ", Amsterdam, Dec 1981, Vol 3, Iss 3, pp 183-184.
- Meyer Kyle, *op-cit*, pp 5-4.
- AICPA: AICPA issues its first statement on quality control standards, *Journal of Accountancy* (pre-1986), Vol 149, Iss 000001, USA, p8.
- George I Victor & Moshe S Levitin , « Current SEC and PCAOB Developments » , *The CPA Journal*, New York, Sep 2004, Vol 74, Iss 9, p26.
- International Federation of Accountants (IFAC): *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*, 2008 Edition-Part I, New York, 2008, p 44.
- INTOSAI: "Financial Audit Guideline Quality Control for an Audit of Financial Statements, Stockholm, 2009, pp 3-4.
- Samira Demaria. *Lecture multi-théorique de la période de transition aux normes IAS/IFRS: une analyse lexicale de la communication financière. Journée de recherche : Les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financière*, Sep 2007, Paris, France. pp.1-29.
- Evrard Y, Pras B et Roux E, *opcit*, p271.
- Cortina, J, What is coefficient Alpha? An examination of theory and applications, *Journal of applied psychology*, Vol. 78, n°1, 1993, p.98-104.
- Gueguen, Gaël, *Environnement et management stratégique des PME : le cas du secteur Internet*, Phd, Université Montpellier I, 2001, p 483.